

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS**  
**FACULDADE NACIONAL DE DIREITO**

**DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS  
DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE: A QUESTÃO DA  
RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR.**

**GESSANA DE SOUSA SILVEIRA**

Rio de Janeiro

2020.2

**GESSANA DE SOUSA SILVEIRA**

**DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS  
DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE: A QUESTÃO DA  
RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR.**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção de grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Rio de Janeiro

2020.2

## CIP - Catalogação na Publicação

SG392      Silveira, Gessana de Sousa  
Diferencial de alíquotas do ICMS nas operações  
interestaduais destinadas a consumidor final não  
contribuinte: a questão da reserva de lei  
complementar. / Gessana de Sousa Silveira. -- Rio  
de Janeiro, 2020.  
75 f.

Orientador: Eduardo Maneira.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2020.

1. Diferencial de alíquotas. 2. ICMS. 3.  
Consumidor final. 4. Operações interestaduais. 5.  
Emenda Constitucional nº 87/2015. I. Maneira,  
Eduardo, orient. II. Título.

**GESSANA DE SOUSA SILVEIRA**

**DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS  
DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE: A QUESTÃO DA  
RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR.**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção de grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Data da Aprovação: \_\_ / \_\_ / \_\_\_\_.

Banca Examinadora:

---

Orientador

---

Membro da Banca

---

Membro da Banca

Rio de Janeiro

2020.2

## RESUMO

O presente trabalho consiste em um breve estudo acerca do diferencial de alíquotas do ICMS que incide nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto. Em especial, busca-se analisar a necessidade de prévia lei complementar para a instituição e cobrança do ICMS pela referida sistemática, partindo da análise das modificações introduzidas pela EC 87/2015, bem como em face das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 5469/DF e RE 1.287.019/DF (Tema 1.093 de repercussão geral). Para isso, inicialmente, foram apresentadas noções introdutórias ao direito tributário. Na sequência, foi realizada uma análise acerca das peculiaridades do ICMS, especificando suas características e adentrando na conceituação do diferencial de alíquotas, demonstrando como era a sistemática antes e após a EC 87/2015. Por fim, a controvérsia atual acerca do diferencial de alíquotas incidente nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto foi exposta através do ponto de vista do Contribuinte e da Fazenda, abordando o que restou decidido pelo eg. Plenário do STF.

**Palavras-chave:** Diferencial de alíquotas; ICMS; Consumidor final; Não contribuinte; Operações interestaduais; Emenda Constitucional nº 87/2015.

## ABSTRACT

The present work concerns about a brief study of the aliquot differential (DIFAL) of ICMS regarding interstate operations for non-taxpayer final consumers. Primarily, it seeks to analyze the need for a previous supplementary law for the institution and collection of ICMS for the referred system, starting from the analysis of the changes introduced by the Constitutional Amendment nº 87/2015, as well as in view of the decisions rendered by the Supreme Federal Court in the judgment of the ADI 5469/DF and RE 1.287.019 / DF (Theme 1.093 of general repercussion). To do so, primarily, introductory notions of tax law were presented. Thereafter, the peculiarities of the ICMS were analyzed, specifying its characteristics and entering into the conceptualization of the aliquot differential, demonstrating what the system was like before and after the Constitutional Amendment nº 87/2015. Finally, the current controversy over the aliquot differential (DIFAL) of ICMS regarding interstate operations for non-taxpayer final consumers was approached from the point of view of the Taxpayer and the Treasury, addressing what remained decided by the Supreme Federal Court.

**Keywords:** Aliquot Differential; ICMS; Final Consumer; Non-Taxpayer; Interstate Operations; Constitutional Amendment nº 87/2015

## **LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

ABCOMM	Associação Brasileira De Comércio Eletrônico
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CF/88	Constituição Federal
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
DIFAL	Diferencial de Alíquotas
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre circulação de Mercadorias e Serviços
LC	Lei Complementar
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
RE	Recurso Extraordinário

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>1. NOÇÕES INTRODUTÓRIAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>12</b>
1.1. Tributo. ....	12
1.2. Sistema Constitucional Tributário. ....	14
1.2.1. Competência tributária. ....	16
1.2.2. O Princípio da legalidade e a reserva de lei complementar em matéria tributária. ....	18
<b>2. DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – ICMS.....</b>	<b>23</b>
2.1. Características gerais e materialidade.....	23
2.2. A Regra-matriz de incidência tributária do ICMS.....	27
2.3. A não-cumulatividade do ICMS. ....	31
<b>3. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (DIFAL). ....</b>	<b>34</b>
3.1. Considerações iniciais acerca das operações interestaduais e do DIFAL.....	34
3.2. Da sistemática da incidência do DIFAL antes da EC 87/2015.....	37
3.2.1. O protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011. ....	38
3.3. Da sistemática de incidência do DIFAL após a EC nº 87/2015. ....	42
3.3.1. O Convênio ICMS nº 93 de 2015.....	45
<b>4. CONTROVÉRSIAS ACERCA DA EXIGÊNCIA DO DIFAL. ....</b>	<b>50</b>
4.1. O ponto de vista do Contribuinte – Da Inexigibilidade do ICMS-DIFAL após a edição da LC nº 87/96. ....	50
4.2. O ponto de vista da Fazenda Pública: Da Exigibilidade do ICMS-DIFAL por meio de legislação estadual – Constituição Federal como fundamento de validade.....	56
4.3. O entendimento do STF acerca do tema - ADI 5469/DF e RE 1.287.019/DF.....	58
4.3.1. Do julgamento conjunto da ADI 5469/DF e do RE 1.287.019/DF.....	59
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>69</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>72</b>





## INTRODUÇÃO

Como prerrogativa soberana e legítima de exercício do poder estatal, a Constituição Federal delega a cada um dos entes federativos nacionais a competência de administração de seus próprios tributos, dispondo sobre garantias fundamentais dos contribuintes e, ao mesmo tempo, prevendo ferramentas de contenção das prerrogativas políticas do Estado.

A partir disso, inaugura-se o sistema constitucional tributário, no qual a União, os estados, os municípios e o Distrito Federal podem juridicamente instituir todas as espécies tributárias a eles vinculadas, bem como editar normas reguladoras de suas respectivas cobrança e fiscalização.

Dentro de referida lógica está o ICMS – um tributo de competência estadual incidente sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação –, que tem 27 legislações estaduais o regulamentando internamente.

Ante a essa pluralidade de previsões, um dos temas mais controvertidos no âmbito do referido imposto, na atualidade, é o diferencial de alíquotas cobrado nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

Referida sistemática de tributação era aplicada exclusivamente às operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do imposto, mas foi modificada pela Emenda Constitucional 87/2015, no intuito de equalizar a repartição da receita do ICMS e minimizar o desequilíbrio econômico-financeiro e os conflitos entre os Estados e o DF, decorrentes do crescimento acelerado do comércio eletrônico.

Nesse sentido, antes de referida emenda constitucional, nos termos da antiga redação do artigo 155, §2º, VII, ‘b’ da CF/88, nas operações envolvendo consumidor final não contribuinte do ICMS, o imposto seria devido apenas ao estado de origem.

Isso é, havia uma disciplina relativamente simples acerca das hipóteses de exigibilidade da diferença entre as alíquotas interna e interestadual do ICMS por parte do Estado de destino. Todavia, o tratamento legal dado por alguns Estados, visando parte da arrecadação, tornou a

matéria bastante complexa e com aplicação, muitas vezes, incompatível com as demais diretrizes constitucionais do imposto.

Nesse cenário que surgiu a EC nº 87/2015, alterando o artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal, para incluir a previsão de que, nas operações interestaduais a consumidor final, mesmo que não contribuinte do ICMS, seria devido um diferencial de alíquota do imposto, correspondente à alíquota interna do Estado destinatário e à alíquota interestadual.

Ocorre que, apesar de a EC nº 87/2015 ter trazido grandes avanços no que diz respeito ao recolhimento do ICMS entre os entes federados, é inegável que gerou novas discussões acerca do tema.

Visando direcionar e esclarecer pontos duvidosos entre os contribuintes e as diretrizes do novo regime de recolhimento de ICMS, foi publicado, pelo CONFAZ, o Convênio ICMS n.º 93/2015, que, ao dispor sobre fato gerador, base de cálculo e contribuinte do imposto, passou a ter a sua validade questionada.

Enquanto alguns estudiosos entendiam que ele regulou matéria reservada à lei complementar, consoante previsão expressa dos Art. 146, III, “a” e “d”, e o Art. 155, § 2º, XII, “a” e “d”, ambos da CF, outros entendiam não haver inovação no Convênio, tendo em vista que não inaugurava nova hipótese de incidência do ICMS, de modo que estaria abarcado pelas previsões contidas na LC 87/1996.

Em verdade, a modalidade de DIFAL em comento pode ser analisada sob diferentes perspectivas, especialmente, no que diz respeito às condicionantes para a instituição da sua cobrança, como a exigência ou não de lei complementar e o conceito de consumidor final; e a sua ligação com o princípio da não cumulatividade, na qual surgem questões como a possibilidade de creditamento do valor pago a título do diferencial de alíquotas do ICMS e a viabilidade de quitação dos débitos dessa natureza por meio de compensação com créditos escriturais do imposto que o contribuinte tenha direito.

Contudo, para fins do presente estudo, iremos nos deter à análise do diferencial de alíquotas do ICMS sob o enfoque da exigência ou não de lei complementar para disciplinar o

tema e validar a sua cobrança pelos Estados através de leis ordinárias.

Desse modo, as peculiaridades do ICMS serão abordadas a partir de suas características gerais relevantes para o tema, e adentraremos na conceituação do diferencial de alíquotas, demonstrando seu histórico-constitucional a partir da análise da sistemática de recolhimento vigente antes e após a EC 87/2015, e do ponto de vista sustentado pelos Contribuintes e pelas Fazendas Estaduais para justificarem ou afastarem a incidência da cobrança.

Por fim, considerando que a presente controvérsia acerca do diferencial de alíquotas incidente nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto foi levada ao Supremo Tribunal Federal através da ADI 5.469/DF e do RE 1.287.019/DF, analisaremos os votos proferidos e o impacto que o novo posicionamento do STF trará para toda a sistemática de recolhimento do ICMS e para o nosso ordenamento jurídico.

## 1. NOÇÕES INTRODUTÓRIAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

O Sistema Tributário Brasileiro é um dos mais complexos do mundo. Além da alta carga tributária, há muitos tributos e um desequilíbrio entre a tributação sobre renda e consumo. Desse modo, faz-se necessário, inicialmente, fornecer elementos para a compreensão de noções fundamentais em matéria tributária que serão imprescindíveis para a compreensão do tema central deste trabalho.

### 1.1. Tributo.

A atividade estatal de tributar os contribuintes, é, por excelência, a forma de manutenção da máquina estatal. É precipuamente através dos tributos que a Administração Pública consegue auferir receita para arcar com suas despesas.

Nesse sentido, a definição de tributo é exposta no art. 3º da Lei 5.172/1996 - Código Tributário Nacional (CTN), como sendo *“toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*.

Em que pese a referida definição esteja completa por si só, ela traz uma série de características que comportam algumas observações. De pronto, a terminologia *“prestação”*, traz a noção de que um tributo sempre envolverá uma relação de obrigação entre um sujeito passivo e um ativo, ou seja, uma relação creditícia.

Seguindo, em se tratando de uma prestação *“pecuniária”*, *“em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”*, tem-se assentado que, em regra, não é possibilitado o pagamento do tributo através de prestações *in labore* (tipo de prestação cuja forma de entrega é por meio de trabalhos ou serviços, i.e. como a prestação exercida pelos mesários em eleições) nem *in natura* (tipo de prestação que consiste na entrega de bens e mercadorias).

Ademais, há a determinação de referida prestação ser *“compulsória”*, isto é, a quitação da exação tributária é obrigatória. Referida característica tem fulcro na lei, que é a fonte direta e imediata da obrigação tributária, de modo que o nascimento do crédito tributário independe da vontade, e, até mesmo, do conhecimento do sujeito passivo.

A obrigação tributária também é relação jurídica que não se confunde com a “sanção de qualquer ato ilícito”, isto é, não pode ser utilizado com a finalidade de imputar uma penalidade. Em verdade, sua finalidade é voltada para o custeio das atividades públicas, e nunca para a punição dos sujeitos passivos.

Nesse sentido, cumpre ressaltar que é possível que uma conduta ilícita seja fato gerador para a cobrança de determinado produto, por exemplo, como ocorre com a incidência do imposto de renda sobre acréscimo patrimonial decorrente de enriquecimento ilícito. Nesse exemplo, tem-se a materialização do princípio *pecunia non olet* (o dinheiro não tem cheiro), contudo, a aludida controvérsia não será aprofundada, tendo em vista que não é a que se pretende abordar no presente estudo.

Outrossim, o artigo 3º do CTN traz a previsão do princípio da legalidade tributária, contida também no art. 150, I da CRFB/88<sup>1</sup>. Referido princípio, que será melhor abordado à frente, é o parâmetro de toda a tributação, delimitando que a criação e a majoração de tributo somente poderão ser feitas através de Lei.

Por fim, acerca da definição de “tributo”, resta salientar que o poder de tributar constitui atividade administrativa vinculada, o que significa dizer que não há espaço para análise de conveniência e oportunidade por parte do integrante da administração pública, isto é, a Autoridade Fiscal é obrigada a, vislumbrando o fato gerador do tributo, efetuar a cobrança.

No que diz respeito à natureza jurídica do tributo, seu conceito legal está previsto no art. 4º do CTN:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:  
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;  
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Ou seja, nos termos do artigo acima colacionado, a natureza jurídica do tributo é determinada pelo seu respectivo fato gerador, que disporá quanto à obrigação a ser imposta.

---

<sup>1</sup> “Art. 150. “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

Nessa toada, é ver lição do Professor Sacha Calmon<sup>2</sup> acerca do tema:

Isto posto, o *tributo* ou a relação jurídico-tributária é *ex lege* e nasce de um fato antes previsto pelo legislador, desde que este fato ocorra no mundo fenomênico. Por isso mesmo, em nossa terminologia jurídica positiva a expressão “fato gerador do tributo” possui duplo sentido (polissemia). **Há o fato gerador em abstrato, como hipótese** (“Todo aquele que possuir automóvel deve pagar IPVA”). **E há o fato gerador como situação jurídica caracterizada, isto é, que já ocorreu no mundo fenomênico, apropositando a incidência do *prescritor* da norma.**

(...)

**Um é previsão de fato gerador e de dever jurídico, o outro já é dever jurídico em razão de o fato previsto ter ocorrido.** Eis nascida a relação jurídico-tributária. (...).(grifo nosso)

Conforme demonstrado, o fato gerador é indispensável para a definição da espécie tributária, a qual, na visão do STF, e, portanto, na dogmática atualmente vigente no sistema tributário brasileiro, possui cinco subdivisões: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

No presente estudo, nos limitaremos a tratar da espécie tributária imposto<sup>3</sup>, na forma do ICMS, especificamente no que diz respeito à sistemática do diferencial de alíquotas. Assim, devidamente destrinchada a definição de tributo, bem como a espécie tributária que será abordada neste trabalho, cabe, brevemente, expor algumas considerações sobre o sistema constitucional tributário.

## 1.2. Sistema Constitucional Tributário.

Como noção essencial ao estudo de Direito Tributário e, por conseguinte, do tema do presente trabalho, convém apresentar os elementos que compõem o sistema constitucional tributário.

Em apertada síntese, as normas em matéria tributária têm como peculiaridade uma prestação pecuniária como obrigação que envolve um sujeito ativo, representado pelo ente estatal competente para a instituição do tributo, e, de outro lado, um sujeito passivo, que

<sup>2</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Código Tributário Nacional, o conceito de tributo e de suas espécies. GenJurídico, 2017. Disponível em: < <http://genjuridico.com.br/2017/01/05/o-codigo-tributario-nacional-o-conceito-de-tributo-e-de-suas-especies/>>. Acesso em: 19.04.2021.

<sup>3</sup> Segundo o Art. 16 do CTN, o Imposto “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

representa o contribuinte obrigado a efetuar pagamento aos cofres públicos.

Todavia, o Direito Tributário não se resume às normas que tratam de matéria tributária. Isso é, não se afasta o conteúdo de normas gerais que se relacionam direta ou indiretamente à atividade tributária do Fisco e também ao comportamento do contribuinte. Nesse sentido, discorre Humberto Ávila<sup>4</sup>:

[...] o Direito Tributário não consiste apenas na totalidade dos dispositivos que se referem à matéria tributária. Ele compreende, ao invés disso, o conjunto de todas as normas jurídicas que, direta ou indiretamente, protegem os bens jurídicos cuja disponibilidade é restringida pelo poder de tributar.

A importância do sistema constitucional tributário se apresenta justamente por conta de referidas normas, que protegem os contribuintes em face da atividade tributária.

Como é cediço, a Constituição Federal é a norma de hierarquia superior no ordenamento jurídico brasileiro, trazendo as normas fundamentais do sistema jurídico, e representando, em si mesma, o próprio fundamento de todo o sistema normativo brasileiro. De maneira simplificada, isso traduz que a observação às disposições constitucionais constitui requisito de validade das demais normas jurídicas.

Acerca do tema, cumpre colacionar lição de Roque Carrazza<sup>5</sup>:

A Constituição, conforme acenamos, ocupa nível supremo da ordem jurídica, acima do qual não se reconhece outro patamar de juridicidade positiva. É ela que enumera os princípios fundamentais, organizativos e finalísticos da comunidade estatal, definindo as relações do poder político, dos governantes e governados e – respeitados os direitos e garantias individuais e sociais e o princípio da livre iniciativa – até das pessoas físicas e jurídicas.

Lei máxima, a Constituição é o critério último de existência e validade das demais normas do sistema do Direito, pelo que condiciona o agir – como mais adiante veremos – dos próprios Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Em suma, a Constituição é o limite do Poder Público e o fundamento de todo o sistema jurídico.

No que diz respeito ao Direito Tributário, a Constituição Federal estabelece, em seus artigos 145 a 162, o sistema tributário nacional, dispondo sobre as diretrizes para o exercício da atividade tributária pelos entes competentes.

---

<sup>4</sup> ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 136- 137.

<sup>5</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 34-35.



Nesse sentido, Marcus Abraham<sup>6</sup> dispõe que:

O sistema tributário nacional, a partir de sua configuração constitucional, pode ser dividido em quatro partes principais:

- a) *Princípios Gerais do Sistema Tributário Nacional* (arts. 145 a 149-A), instituindo a estrutura de tributação, as espécies tributárias, o modo de incidência, as competências etc.;
- b) *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar* (arts. 150 a 152), que estabelece os princípios tributários garantidores dos direitos do contribuinte e cria as principais imunidades tributárias;
- c) *Distribuição de Competências Tributárias* (arts. 153 a 156 e 195, CF/88), que atribui à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal a instituição de impostos e contribuições e;
- d) *Repartição das Receitas Tributárias* (arts. 157 a 162), que dispõe sobre a participação que cada ente federativo terá no produto da arrecadação.

Portanto, em que pese não traga, em si mesma, as normas instituidoras de tributos, a Constituição determina as competências tributárias, definindo o paradigma constitucional de cada tributo, de modo que regula a atuação legislativa infraconstitucional em matéria tributária.

Outrossim, a proteção aos direitos e garantias dos contribuintes também está prevista no texto constitucional. Nesse sentido, Regina Helena Costa considera a Constituição Federal como a principal fonte do Direito Tributário<sup>7</sup>, afirmando que os tributos se relacionam com o direito à liberdade e propriedade do contribuinte, tendo em vista que o dever de pagá-los representa, por consequência lógica, a diminuição do patrimônio do contribuinte, bem como limitação da sua liberdade econômica<sup>8</sup>.

De modo geral, o Sistema Constitucional Tributário pode ser compreendido como o conjunto de garantias e diretrizes a serem observadas no exercício da tributação, em especial no que diz respeito às limitações impostas ao Estado, no que se refere aos direitos fundamentais dos contribuintes. Ou seja, sua composição não se limita às normas que tratam especificamente do sistema tributário nacional e das competências para a instituição de tributos.

### **1.2.1. Competência tributária.**

<sup>6</sup> ABRAHAM, Marcus. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 72.

<sup>7</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 16.

<sup>8</sup> Ibidem, p. 17.

Em que pese o sistema constitucional tributário não se limite às competências para a instituição de tributos, esse é um ponto que merece destaque para compreensão da problemática que será exposta nos capítulos a frente.

Inicialmente, cumpre destacar que, segundo Marcus Abraham, por “competência”, entende-se, genericamente, “*a capacidade, o poder de atuar, fazer leis, promover políticas, administrar recursos dentro do campo de ação que envolve todo o território de cada uma das esferas de poder: Município, Estado, Distrito Federal e União*”.<sup>9</sup>

Estreitando a interpretação do termo para analisar a competência tributária, é possível se extrair que essa representa a possibilidade conferida pela Constituição Federal aos entes federativos de instituírem, em seus territórios, determinados tributos. Isto é, uma outorga de competência para que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por meio de lei *stricto sensu*, procedam à instituição da exação tributária.

Cabe destacar que, em regra, referida competência é indelegável, ou seja, a Constituição Federal prevê que a competência é única e exclusiva do integrante citado. O exercício de competência de outro ente é inconstitucional, pois caracteriza usurpação.

Contudo, o art. 7º do Código Tributário Nacional permite a delegação das funções fiscalizatória e arrecadatória de tributos. *In verbis*:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do §3º do artigo 18 da Constituição.

Em relação à competência outorgada a cada ente, nos atentaremos à previsão contida no artigo 155 da Constituição, que prevê os impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal. É ver:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;  
II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;  
III – propriedades de veículos automotores.

---

<sup>9</sup> ABRAHAM, Marcus. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 78.

Nesse termos, os Estados e o Distrito Federal possuem competência para instituir o Imposto de transmissão causa mortis e de doação (ITCMD), o Imposto de propriedade de veículos automotores (IPVA) e, por fim, o Imposto de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), o qual será o foco principal do presente trabalho.

Isto posto, é importante desde já a percepção de que a competência tributária não é absoluta, de modo que faz-se necessário dissertar sobre os limites constitucionais à tributação, em especial, acerca da reserva de lei complementar em matéria tributária, para melhor compreensão da problemática que será levantada a seguir.

### **1.2.2. O Princípio da legalidade e a reserva de lei complementar em matéria tributária.**

Inicialmente, cumpre demonstrar que o princípio que será destrinchado a seguir não é o mesmo utilizado nos outros ramos do direito. Isso porque o art. 5º, II da Constituição Federal prevê que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo sem que haja previsão legal anterior. Veja-se:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:  
(...)  
II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Por sua vez, o art. 150, I da Constituição Federal dispõe que nenhum tributo poderá ser instituído ou majorado sem previsão legal. É ver:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

A partir disso, é possível concluir que o princípio da legalidade tributária é responsável por incorporar à legalidade prevista no art. 5º, II, da Constituição Federal um conteúdo adicional, no que se refere à competência tributária<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 8ª ed. São Paulo, Saraiva: 2017, p. 131

Outrossim, faz-se válido abordar, brevemente, a máxima de que as Medidas Provisórias com força de lei também podem instituir ou majorar tributos, contanto que esses sejam tributos passíveis de instituição por lei ordinária, seguindo as limitações previstas no art. 62, §1º da Constituição:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:

I – relativa a:

- a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral;
- b) direito penal, processual penal e processual civil;
- c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;
- d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º;

II - que vise a detenção ou sequestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro;

III - reservada a lei complementar;

IV - já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República.

Restando o princípio da legalidade devidamente assentado, nos cumpre adentrar no instrumento da reserva de lei complementar como veículo instituidor de normas gerais em matéria tributária. Em que pese referido tema seja melhor abordado nos capítulos seguintes, é imprescindível, desde já, que esteja claro o entendimento de que a Constituição prevê a reserva de lei complementar para a instituição ou majoração de tributos. Vejamos, assim, o art. 146 da CF/88:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

A partir da análise do dispositivo colacionado acima, é possível concluir que as leis complementares atuam diretamente ou complementam dispositivos constitucionais de eficácia

contida (balizando-lhes o alcance), ou, ainda, integram dispositivos constitucionais de eficácia limitada (conferindo-lhes normatividade plena).

Conforme brilhantemente colocado pelo Professor Sacha Calmon: *“bem examinadas as coisas, as leis complementares funcionam como manifestações de expansão da própria Constituição, daí o adjetivo complementar (da Constituição).”*<sup>11</sup>

Especificamente no que diz respeito ao art. 146 do CF/88, esse traz três funções materiais para a espécie de lei em comento, quais sejam: (i) tratar sobre conflitos de competência em matéria tributária entre as pessoas políticas; (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e (iii) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Para o tema em comento, interessa a análise da lei complementar enquanto veiculadora de normas gerais em matéria tributária na definição do fato gerador, base de cálculo e sujeito passivo dos impostos discriminados na Constituição, consoante previsão contida no art. 146, III, ‘a’ da CF/88; bem como através do seu viés de instrumento harmonizador do ICMS, em atenção ao disposto no art. 155, § 2º, XII<sup>12</sup> do mesmo texto normativo.

No que diz respeito às normas gerais de direito tributário que definem o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte dos impostos, a doutrina se divide quanto ao conteúdo válido da lei complementar.

---

<sup>11</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro – 17. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 139.

<sup>12</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.”

Em apertada síntese, a Professora Misabel Derzi<sup>13</sup> afirma ser incumbência da lei complementar a atuação como instrumento de uniformização dos aspectos essenciais dos impostos, detalhando com eficácia declaratória as regras de competência. Ou seja, entende que não cabe à lei complementar inferir nas competências tributárias ou descer a minúcias dos impostos que pudessem ferir a autonomia dos entes federados.

Paulo de Barros Carvalho<sup>14</sup>, por sua vez, em interpretação sistemática do texto constitucional, afirma que a autonomia federativa deve ser preservada de forma que o sentido do já citado art. 146, III, 'a' da CF/88 seja o de definir o fato gerador dos impostos discriminados na Constituição *“no pressuposto de que o faça para dispor sobre conflitos de competência”*, garantindo, dessa maneira, que as normas gerais não avancem além do necessário para preservar a igualdade federativa.

No tocante ao entendimento exarado por Luís Eduardo Schoueri<sup>15</sup>, esse consiste em que a lei complementar tem a tarefa de fechar a definição, em conceito rígido, dos tipos descritos nas regras de competência. Partindo de premissa oposta, Humberto Ávila<sup>16</sup> afirma que a lei complementar especificará os conceitos já estabelecidos nas regras de competência, definindo as características necessárias das materialidades tributáveis.

Ocorre que, como abordaremos mais à frente no presente estudo, a definição dos limites e possibilidades da lei complementar não é relevante para o caso em análise. Isso porque o pressuposto de partida da problemática a ser levantada é justamente o de ausência de lei complementar, tornando irrelevante qual seria seu conteúdo na definição do fato gerador, base de cálculo e contribuinte do imposto.

Em uma primeira análise, poderia se chegar à conclusão de que, tendo em vista que o art. 146, III da Constituição trata de normas gerais, e estando o direito tributário listado na

---

<sup>13</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 214-5.

<sup>15</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord./Org./Ed.). Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 82-15.

<sup>16</sup> ÁVILA, Humberto. Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 40 e ss.

competência concorrente da União, Estados e Distrito Federal (conforme previsão expressa do art. 24, I da CF/88<sup>17</sup>), a aplicação do art. 24, §3º da Constituição é de ser considerada como uma regra geral na solução do que será abordado no presente estudo. É ver:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

(...)

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

Ou seja, na ausência de lei de normas da União, os Estados e o Distrito Federal passam a ter competência legislativa plena.

Todavia, não é cabível a aplicação do regime do dispositivo acima colacionado nos casos em que a Constituição, topicamente, exige a lei complementar de normas gerais como condição prévia à instituição do imposto. E é justamente nesta situação jurídica que recai o ICMS e, consequentemente, o DIFAL incidente nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, conforme se passa a demonstrar.

---

<sup>17</sup> Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:  
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

## **2. DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – ICMS.**

### **2.1. Características gerais e materialidade**

Conforme brevemente abordado nas noções gerais destrinchadas alhures, a Constituição Federal, ao outorgar as competências tributárias dos entes federados, atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a função de instituir e cobrar o Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação– ICMS, por meio do inciso II do seu art. 155<sup>18</sup>.

Embora seja um tributo estadual, o ICMS possui feição nacional, em razão da presença de extenso regramento voltado à uniformização da tributação em todo o território nacional.<sup>19</sup>

Como características gerais do imposto em voga, podemos citar a seletividade prevista no art. 155, § 2º, III da Constituição Federal<sup>20</sup>, que impõe o tratamento diverso às mercadorias, de acordo com seu grau de essencialidade. Além disso, o artigo 150, § 7º<sup>21</sup>, dispõe sobre tributação antecipada, o que se refere ao instituto da substituição tributária, característico do ICMS em relação a alguns produtos e situações específicas, disciplinada pela legislação infraconstitucional.

Outrossim, o ICMS tem natureza indireta, ou seja, o ônus financeiro é repassado, de modo

---

<sup>18</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993):

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

<sup>19</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 368.

<sup>20</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

<sup>21</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”



que existem duas figuras na relação tributária: o contribuinte de fato e o contribuinte de direito. Em apertada síntese, o **contribuinte de direito** é aquele tem relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, isto é, a quem a lei incube o ônus do pagamento do imposto; já o **contribuinte de fato** é quem de fato suporta o ônus – em regra, o consumidor final.

Pois bem. Diante das diretrizes constitucionais sobre a hipótese de incidência do ICMS, pode-se verificar os contornos da materialidade desse imposto, o que constitui núcleo de sua hipótese de incidência tributária.

Inegavelmente, o ICMS é um imposto complexo, que incide sobre fatos geradores distintos. Tais características levam a doutrina a afirmar que se trata, na verdade, de “múltiplos impostos sob a mesma rubrica”<sup>22</sup>.

Nesse sentido, Eduardo Saab<sup>23</sup> aduz que:

Segundo entendimento doutrinário, existem, na verdade, quatro impostos definidos na outorga de competência do art. 155, II, da CF, a saber:

- a) um imposto sobre circulação de mercadorias;
- b) um imposto sobre serviços de transportes interestaduais ou intermunicipais e de comunicação;
- c) um imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição e consumo de combustíveis líquidos ou gasosos e energia elétrica;
- d) um imposto sobre extração, importação, circulação, distribuição e consumo de minerais.

Ou seja, trata-se de imposto com várias materialidades distintas, reunidas sob a mesma rubrica, que possuem características comuns, previstas constitucionalmente. Essa junção de hipóteses de incidência diferentes para um mesmo tributo tem causado diversos problemas no exercício da competência tributária do ICMS e na aplicação das normas jurídicas que cuidam desse imposto. Roque Carrazza<sup>24</sup> expressa crítica nesse sentido:

A fórmula adotada pela Constituição de 1988, de aglutinar impostos diferentes debaixo do mesmo rótulo (ICMS), além de não ser das mais louváveis, sob aspecto científico, está, na prática, causando grandes confusões. De fato, o legislador ordinário, nem sempre afeito à melhor técnica, tem, com frequência, dispensado o mesmo tratamento jurídico aos distintos fatos econômicos que o ICMS pode alcançar. Mas, embora estes impostos não se confundam, possuem um “núcleo central

<sup>22</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 374.

<sup>23</sup> SABBAG, Eduardo. Direito tributário essencial – 6. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018, p. 331.

<sup>24</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 37.

comum”, que permite sejam estudados conjuntamente. Todos, por exemplo, deverão obedecer ao “regime da não cumulatividade”.

Em razão da necessidade de delimitação do tema, trataremos somente da incidência do imposto sobre a circulação de mercadorias (ICMS-Mercadoria).

De acordo com a matriz constitucional do imposto, o ICMS incidente sobre as operações mercantis tem como hipótese de incidência tributária a circulação de mercadorias, conforme prevê o artigo 155, inciso II, da Constituição:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
(...)

II - **Operações relativas à circulação de mercadorias** e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;” (grifo nosso)

Da leitura do dispositivo acima citado, verifica-se a pretensão do legislador contribuinte de tributar a circulação da mercadoria, e não o produto em si. Portanto, o ICMS não incide sobre a mercadoria, mas sobre a operação de circulação comercial, a qual, por sua vez, possui a mercadoria como objeto.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho afirma que o direito *“atribui à expressão ‘operações de circulação de mercadorias’ o significado de ‘transferência de sua titularidade’”*<sup>25</sup>

Referida afirmação nos encaminha a uma máxima essencial acerca do ICMS: a de que as operações comerciais sujeitas ao imposto não devem ser aquelas de mera circulação de mercadorias, mas sim operações relacionadas à compra e venda mercantil que promovam a transferência de titularidade dessa mercadoria.

Isso é, a “circulação” a que faz referência o legislador constituinte não é apenas uma “movimentação do produto”, mas a efetiva realização de um negócio jurídico, pelo qual deve ocorrer a transferência de titularidade do bem.

Diante disso, a hipótese de incidência do ICMS nas operações mercantis deve ser

---

<sup>25</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 754.

compreendida como um negócio jurídico mercantil. O imposto incide sobre o “ato jurídico mercantil” que seja capaz de promover a transferência de propriedade de uma mercadoria, ou seja, a típica operação de compra e venda. É isso que afirma Roque Carrazza<sup>26</sup>:

Podemos afirmar, portanto, que por meio de ICMS tributa-se a obrigação (a operação jurídica) de dar uma mercadoria. De sorte que notamos, com facilidade, que o ICMS é um imposto que incide sobre o ato jurídico mercantil.

A necessidade de um negócio jurídico para embasar a circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS tem fundamento no próprio conceito de operação mercantil, que abrange apenas os atos que importem transferência de titularidade do bem, ou seja, a circulação jurídica, e não necessariamente física, da mercadoria. Nesse sentido é o ensinamento de Paulo de Barros Carvalho<sup>27</sup>:

[...] é necessária a presença de negócios jurídicos, configurando instrumentos imprescindíveis para que se tenha, como efeito de direito, circulação de mercadorias. Trata-se de atos jurídicos que promovem a transmissão de direito, *in casu*, a propriedade de mercadorias.

Portanto, não basta a mera “circulação” de mercadoria. É necessária uma “operação” de natureza mercantil, consubstanciada em negócio jurídico, que acarrete transferência de titularidade do produto.

Cabe destacar, ainda, que a “mercadoria” para o ICMS não deve ser compreendida como um produto qualquer, mas sim, como um bem jurídico destinado à comercialização de forma habitual e com intuito de proveito econômico. Conforme lição de Roque Carrazza:

Temos, portanto, que o conceito de mercadoria, no que diz com o ICMS, há de ser entendido como o era em Direito Comercial, ao ensejo da entrada em vigor da Constituição Federal de 1988. A menos que um novo Poder Constituinte Originário se manifeste em contrário, mercadoria, tornamos a repetir, é o bem móvel, que se submete à mercancia, ou seja, que é colocado no mundo do comércio (*in commercium*), sendo submetido, pois, ao regime de direito mercantil, que se caracteriza, como corre magistério, pela autonomia das vontades e pela igualdade das partes contratantes. Tanto é mercadoria o gênero alimentício exposto à venda num supermercado, como a escultura que uma galeria de arte coloca em comércio, como, ainda, o relógio à venda na relojoaria. Mercadoria, enfim, é a coisa fungível (que se pode substituir por outra que tenha as mesmas características e sirva para satisfazer as mesmas necessidades) que se destina ao comércio. Continua sendo mercadoria o bem adquirido para ser vendido, mas só depois de submetido a processo de

<sup>26</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 46.

<sup>27</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 755.

industrialização.

Portanto, resta destrinchada a materialidade do ICMS sobre operações mercantis como sendo a circulação de mercadorias, assim entendida como um negócio jurídico que transfere a propriedade de um produto que se destine à comercialização em caráter habitual, e com a finalidade de proveito econômico.

Estabelecidas as características gerais do ICMS nas operações de circulação de mercadoria, passamos a apresentar os elementos da regra-matriz de incidência desse imposto.

## **2.2. A Regra-matriz de incidência tributária do ICMS**

Ao estudar os elementos da norma jurídica tributária, Paulo de Barros Carvalho notou a repetição de alguns componentes das hipóteses e consequentes das normas instituidoras de tributos. Através disso, estabeleceu um esquema lógico do conteúdo normativo, que denominou “regra-matriz de incidência tributária”.

No âmbito científico, como instrumento para o estudo do Direito, a regra-matriz de incidência tributária possibilita uma análise intranormativa das normas jurídicas, por meio da classificação dos elementos que compõem a norma tributária. No âmbito do direito positivo, por sua vez, a regra-matriz revela o próprio conteúdo normativo dos enunciados prescritivos, servindo como auxílio ao intérprete na construção da norma jurídica.

À regra-matriz cabe, assim, desvendar o conteúdo de cada norma de incidência tributária, atribuindo-se conteúdo semântico a cada um dos seus critérios. Trata-se de elemento importante para a ciência do Direito, como método de estudo das normas jurídicas tributárias.

No presente tópico, trataremos dos componentes normativos do ICMS, de acordo com a matriz constitucional apresentada. Para tanto, apresentaremos os critérios componentes de sua regra-matriz de incidência tributária, que tem como principal aspecto o critério material, já tratado no tópico anterior.

Todavia, para sintetizar, é possível elencar alguns requisitos para a verificação da materialidade do ICMS nas operações de circulação de mercadorias, quais sejam: (i) operação

compreendida como um negócio jurídico que promova a circulação do bem; (ii) transferência de titularidade do bem; e (iii) que o bem seja qualificado como mercadoria, ou seja, com destinação ao comércio.<sup>28</sup>

No que diz respeito ao critério espacial, no ICMS, esse coincide com os limites geográficos dos entes competentes para a instituição do tributo. Assim, o ICMS é um imposto de competência estadual, e o seu critério espacial abrange o território dos estados da federação.

Por se tratar de imposto sobre operações que podem ser realizadas internamente em qualquer estado, ou de um estado para o outro, a Lei Complementar 87/1996 determinou, em seu artigo 11, o local da operação de acordo com as situações ali descritas.

Conforme redação do referido dispositivo, o critério espacial pode estar intimamente ligado ao critério temporal, dependendo da situação afeta à incidência do imposto. Isso porque, como regra geral, se tratando da circulação de mercadoria, o inciso I do artigo 11 da Lei Complementar 87/1996 dispõe que o local da operação é aquele em que se encontra o estabelecimento comercial, “no momento da ocorrência do fato gerador”.

Em relação ao critério temporal, a Constituição Federal deixou a cargo da lei a determinação do momento do nascimento da obrigação tributária. Entretanto, a escolha do critério temporal pelo legislador encontra-se limitada às diretrizes constitucionais para a instituição do imposto.

Nesse sentido, o artigo 12 da Lei Complementar 87/1996 procura delimitar o critério temporal da regra-matriz do imposto às situações ali discriminadas. Podemos dizer que, em regra, o ICMS sobre operações mercantis incide no momento da saída da mercadoria do estabelecimento comercial.

O critério subjetivo da regra-matriz, por sua vez, faz referência aos sujeitos da obrigação tributária. No caso do ICMS sobre operações comerciais, o sujeito ativo deve ser o estado competente pelo tributo.

---

<sup>28</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 757

Em relação ao sujeito passivo, cumpre mencionar o caráter pessoal do ICMS, conforme previsto no artigo 145, § 1º, da CF/88<sup>29</sup>. Será sujeito passivo do ICMS aquele que realizar operações comerciais dentro dos pressupostos que formam a materialidade desse imposto.

É importante, contudo, referir o instituto da substituição tributária, no artigo 150, § 7º, da Constituição, que prevê a possibilidade de a lei:

(...) atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Trata-se de antecipação do recolhimento do imposto incidente sobre operações futuras pela atribuição de responsabilidade tributária a terceiro, relacionado com a operação comercial, mas que deve recolher o imposto incidente sobre operações que ainda não ocorreram, em substituição aos reais contribuintes que serão os próximos comerciantes na cadeia de circulação da mercadoria. É a figura do chamado substituto tributário.

A substituição tributária, portanto, importa em transferência de responsabilidade do sujeito passivo do ICMS a um terceiro que não praticou o fato gerador, mas que com ele se relaciona indiretamente. O instituto tem como finalidade facilitar a arrecadação e fiscalização do imposto.

A substituição tributária pode tanto ser progressiva (para frente), como regressiva (para trás). Na primeira, o substituto tributário fica responsável pelo imposto devido nas operações futuras, enquanto na substituição regressiva, é atribuída ao substituto a responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente sobre operações já ocorridas.

Feitas tais considerações sobre o critério pessoal, cumpre avançar para o critério quantitativo da regra-matriz do ICMS, formado por base de cálculo e alíquota. Trata-se de critério mensurador do fato descrito como hipótese de incidência.

---

<sup>29</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

No caso, tratando-se de circulação de mercadorias, a base de cálculo deverá ser, necessariamente, o montante da operação mercantil, ou seja, na hipótese em comento, o valor da compra e venda de mercadorias.

Além da base de cálculo do ICMS, temos também a alíquota como critério quantitativo da regra-matriz desse imposto. Embora as alíquotas possam ser estabelecidas mediante lei pelos estados federados, devem ser observadas algumas limitações constitucionais.

O artigo 155, § 2º, inciso V<sup>30</sup>, determina que o Senado Federal deverá fixar alíquotas mínimas e máximas para as operações comerciais internas, e o inciso IV<sup>31</sup> determina que cabe ao Senado Federal estabelecer as alíquotas do ICMS nas operações interestaduais de circulação de mercadorias.

A determinação das alíquotas mínimas para operações internas constitui faculdade do Senado Federal e visa evitar disparidades regionais, garantindo a uniformização do ICMS no território nacional.

Por sua vez, com exceção de deliberação dos Estados, por meio de convênio, a Constituição prevê ainda que as alíquotas nas operações internas não poderão ser inferiores às estabelecidas para as operações interestaduais.

Assim, embora a fixação das alíquotas do ICMS seja prerrogativa dos estados membros da federação, devem ser respeitadas as limitações constitucionais, como é o caso da alíquota interestadual, que deverá ser fixada pelo Senado Federal.

Pode-se apontar duas finalidades para essas limitações: a primeira é evitar conflitos entre os Estados, garantindo mais uniformidade na incidência do ICMS em território nacional; e a segunda tem caráter extrafiscal, no sentido de promover equilíbrio e desenvolvimento regional.

---

<sup>30</sup> “V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

<sup>31</sup> VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias.”

Por fim, diante das diferentes alíquotas do ICMS para operações internas e interestaduais, as operações comerciais que destinem mercadorias a outros estados sujeitam-se ao recolhimento do imposto para ambos os Estados, Estado de origem e Estado destinatário, por meio do recolhimento do chamado diferencial de alíquota (DIFAL). Trata-se de duas obrigações tributárias distintas, conforme ensina Roque CARRAZZA<sup>32</sup>:

Note-se que, no caso, estamos diante de duas obrigações tributárias distintas, já que têm sujeitos passivos, aspectos espaciais, aspectos temporais e aspectos quantitativos diferentes. Deveras, o remetente da mercadoria deverá pagar ICMS à pessoa política de origem (Estado ou Distrito Federal), no momento da saída, adotada a alíquota interestadual e o destinatário da mercadoria, ICMS (outro) à pessoa política de destino, no momento da entrada e, agora, com o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Trataremos das especificidades na sistemática de recolhimento do diferencial de alíquota nos capítulos seguintes, abordando também as alterações promovidas pela EC nº 87/2015.

Desse modo, restam destrinchados os critérios da regra-matriz de incidência tributária do ICMS nas operações mercantis. Contudo, ainda em relação às características desse imposto, cabe tratar da sua não cumulatividade.

### 2.3. A não-cumulatividade do ICMS.

O ICMS é um imposto plurifásico, ou seja, incide sobre várias etapas do processo econômico de circulação das mercadorias. Nesse sentido, a Constituição prevê, em seu artigo 155, §2º, I, que o ICMS é um imposto não-cumulativo. Veja-se:

[...] §2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – **será não-cumulativo**, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. (*grifo nosso*)

A sistemática da não cumulatividade tem como finalidade inibir o duplo pagamento do imposto sobre uma mesma base de cálculo<sup>33</sup>. Traduz direito subjetivo do contribuinte face à Fazenda Pública Estadual, que representa um benefício não só ao adquirente do produto, mas

<sup>32</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 91.

<sup>33</sup> JESUS, Isabela Bonfá de. Manual de Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 388.



ao próprio consumidor final.

Isso porque o ICMS é um tributo indireto, cujo encargo financeiro é transferido ao adquirente. Assim, quem suporta, de fato, a carga tributária é o consumidor final da mercadoria.

O princípio em comento busca afastar o efeito “pirâmide” ou “cascata” do imposto, incidindo sobre o valor agregado entre uma operação e outra. Na prática, é possibilitado ao contribuinte o aproveitamento do tributo já recolhido em elos anteriores da cadeia de circulação, por meio de uma sistemática de créditos e débitos.

Nesses termos, cabe destacar ensinamento do Professor Roque Antonio Carrazza<sup>34</sup>:

Portanto, o princípio da não-cumulatividade garante, ao contribuinte, o pleno aproveitamento de créditos de ICMS e tem o escopo de evitar que a carga econômica do tributo (i) distorça as formações dos preços das mercadorias ou dos serviços de transporte transmunicipal e de comunicação, e (ii) afete a competitividade das empresas.

Daí dizer-se que o ICMS é um tributo neutro. Melhor explicitando, graças a esta característica, que lhe é imprimida pelo princípio da não cumulatividade, **o ônus econômico do imposto é sempre o mesmo, pouco importando o número de operações realizadas com a mercadoria ou de etapas para a prestação do serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.** (*grifo nosso*)

Para Hugo de Brito Machado<sup>35</sup>, a não-cumulatividade pode ser vista como um princípio ou como uma técnica. Como um princípio, através da análise feita acima, isto é, com fulcro na forma geral prevista no art. 155, § 2º, I da CF/88, tendo em vista que referido dispositivo não impõe o modo pelo qual a não-cumulatividade deverá ser aplicado no sistema. Isso leva à técnica da não-cumulatividade, que seria o modo pelo qual ela será de fato efetivada.

Cabe destacar, ainda, que dentro da lógica da não-cumulatividade do ICMS, a destinação dada às mercadorias ou bens (ou seja, se para revenda, consumo ou mesmo integração do ativo fixo) é irrelevante para o usufruto desse mecanismo.<sup>36</sup>

Isto é, tendo sido a não-cumulatividade eleita pela Constituição Federal como

<sup>34</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 17ª ed. rev. atual. amp. Rio de Janeiro: Malheiros, 2016, p. 417

<sup>35</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos Fundamentais de ICMS. 2 ed. São Paulo: Dialética. 1999, p. 132/133.

<sup>36</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 17ª ed. rev. atual. amp. Rio de Janeiro: Malheiros, 2016, p. 459

característica inerente do ICMS, o seu alcance não pode ser limitado ou anulado por normas infraconstitucionais.<sup>37</sup>

Na lição da Professora Misabel Derzi<sup>38</sup>, o direito à compensação do crédito gerado pelo imposto suportado na operação anterior é incondicional, tendo em vista que a Constituição Federal vedou qualquer restrição que poderia incidir sobre esse mecanismo da “não-cumulatividade”.

Feitas tais considerações sobre o ICMS nas operações mercantis, passaremos a tratar das operações interestaduais e da evolução e problemática acerca do diferencial de alíquotas do ICMS.

---

<sup>37</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 24 ed. São Paulo: Saraiva. 2012. p. 172.

<sup>38</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 12 ed., rev., atual. e amp. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 639.

### **3. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (DIFAL).**

#### **3.1. Considerações iniciais acerca das operações interestaduais e do DIFAL.**

Como é cediço, nas operações interestaduais, os sujeitos da operação estão situados em estados da federação diferentes. Ou seja, na hipótese abordada no presente trabalho – de circulação de mercadorias – o comprador estará em um estado e o fornecedor em outro.

Da leitura da breve definição apontada acima, é possível identificar a origem da problemática que será analisada no presente trabalho, isto é: ambos os Estados envolvidos na operação têm interesse na arrecadação sobre a compra e venda realizada pelo contribuinte.

Nesse sentido, para que seja dada uma breve contextualização histórica, antes da vigência da Constituição Federal de 1988, havia uma grande problematização acerca do conceito de “operação interestadual”.

Isso porque, por conta de uma omissão legislativa e judicial acerca da definição do tema, os Estados criaram uma definição para o conceito de “operação interna” de modo que ele abarcasse as operações cuja mercadoria fosse destinada a outro Estado da Federação, desde que o adquirente não fosse contribuinte do imposto, ou, sendo, adquirisse a mercadoria para uso ou consumo próprio<sup>39</sup>.

Cabe destacar que por “operações internas” se entende a circulação da mercadoria dentro das fronteiras de cada Estado. Assim, o contribuinte destina a mercadoria ao consumidor final que está no mesmo território, de modo que só há a interação de um sujeito ativo nessa operação.

Nesse diapasão, somente nas operações em que a mercadoria fosse destinada à revenda ou para utilização como insumos na produção de mercadorias para venda, é que seria aplicada a alíquota fixada para as operações interestaduais, que sempre teve um percentual mais baixo.

Contudo, referida premissa estava equivocada, tendo em vista que o conceito de “operação interestadual” deve levar em consideração apenas o aspecto geográfico, e não os

---

<sup>39</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos Fundamentais de ICMS. São Paulo: Dialética, 1999. p. 99.

bens ou adquirentes da mercadoria.

Nesse ponto, é necessário recordar que o art. 152 da CRFB/88<sup>40</sup> traz expressamente uma vedação à adoção de discriminações tributárias entre bens e serviços, por conta da sua origem ou destino. Conforme lição de Misabel Derzi “*o objetivo é preservar a unidade política econômica nacional, ou seja, manter integrado o grande mercado consumidor nacional*”<sup>41</sup>.

Assim, tem-se claro que, no contexto das operações interestaduais, a constituição buscou afastar uma possível elevação dos preços, por conta de um aumento da carga tributária, causada por uma “dupla tributação”. Além disso, tem-se preservado também a livre concorrência entre os Estados, possibilitando condições equivalentes<sup>42</sup>.

Ante o exposto, resta cristalino que as operações interestaduais resguardam grande relevância no estudo do Direito Tributário, à medida em que tratam de relações entre Estados distintos, que disputam entre si pela arrecadação de receitas proveniente das operações de circulação de mercadorias. Para seguirmos no estudo proposto, cumpre adentrar nas especificidades do diferencial de alíquotas do ICMS.

Conforme brevemente abordado alhures, entende-se por ‘alíquota’ o critério legal que incide sobre a base de cálculo, permitindo discernir a quantia devida a título do tributo, que costuma ser expressa em percentagem (%).

A responsabilidade para o arbitramento de referida alíquota é atribuída pela Constituição ao Poder Legislativo, especificamente ao Senado Federal. É isso que prevê o art. 155, §2, IV da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação.

<sup>40</sup> BRASIL. Constituição Federal de 1988. Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

<sup>41</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. rev, atual e amp. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 668.

<sup>42</sup> *Ibidem*, p. 669.

Nesse sentido, o Senado Federal tem a atribuição de fixar as alíquotas mínimas e máximas para as operações internas de cada Estado-membro e do Distrito Federal, visando uniformizar a exigência do imposto em toda a Federação e evitar conflitos entre entes interessados na cobrança do ICMS.

Assim, as alíquotas internas de cada Estado não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, conforme disposto na Constituição. Tais dispositivos estão respectivamente disciplinados no art. 155, § 2º, V e VI da CF/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

Pois bem. No que diz respeito ao instituto do diferencial de alíquota para operações interestaduais de venda de mercadorias ao consumidor final, a versão original do art 155, § 2º, VII da Constituição Federal previa que:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

Assim, a edição da Resolução nº 22/1989 do Senado Federal estabeleceu a alíquota interestadual aplicada às operações de vendas, recolhidas na origem, inclusive nas destinadas a contribuinte final, da seguinte maneira: se originada da região sul e sudeste, é de 7% para destinatários no Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Estado do Espírito Santo, e se os destinatários

forem da própria região Sul ou Sudeste, a alíquota será de 12%. Entretanto, se a origem das mercadorias for de Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, mais Espírito Santo a alíquota será sempre única, de 12%.

Cumpra salientar que não é permitida aos Estados a alteração das alíquotas interestaduais, pois a Constituição atribuiu esta competência ao Senado Federal, de maneira que as porcentagens instituídas pela Resolução nº 22 de 1989 deverão ser observadas no momento do cálculo do ICMS a ser recolhido. Sendo conferido ao ente, no entanto, a possibilidade de alterar as alíquotas internas, em observância aos limites mínimos e máximos ora estabelecidos.

Estabelecidas essas premissas iniciais, nos cumpre adentrar na sistemática do DIFAL nas operações envolvendo consumidor final não contribuinte do imposto antes e após as alterações trazidas pela EC 87/2015.

### **3.2. Da sistemática da incidência do DIFAL antes da EC 87/2015.**

A discussão acerca da incidência das alíquotas de ICMS nas operações interestaduais perdura por muitos anos em nosso ordenamento jurídico. Isso porque, conforme demonstrado acima, sempre houve pretensão dos Estados de aplicar alíquota interna – que sempre foi mais elevada – a todas as operações possíveis, visando aumentar sua arrecadação.

Objetivando limitar o debate acerca do tema, a Constituição Federal de 1988 modificou a tratativa legal da diferenciação de alíquotas de ICMS, através da disposição do artigo 155, §2º, VII, *in verbis* (na sua redação original):

- VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:
  - a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; do imposto;
  - b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Como se vê, a Constituição passou a prescrever expressamente que, em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final localizado em outro Estado-membro, deveria ser adotado dois tipos distintos de incidência tributária, que seriam determinados de acordo com a condição do adquirente, isto é, se contribuinte do imposto ou não.

Sendo o **adquirente contribuinte do imposto**, a alíquota interestadual seria aplicada à operação, para recolhimento do ICMS pelo Estado de origem, e o diferencial de alíquota, isto é, a diferença entre alíquota interna e a interestadual, seria recolhido para o Estado de destino.

Contudo, caso o **adquirente não fosse contribuinte do imposto**, seria aplicado à operação apenas a alíquota interna do Estado de origem, cabendo somente a esse Ente a arrecadação, excluindo, assim, o Estado de destino da cadeia de recolhimento.

Ou seja, em que pese a ocorrência das operações em seus territórios, os Estado de destino deixavam de arrecadar parte das receitas vinculadas às operações com consumidores não contribuintes, por conta da impossibilidade constitucional de estabelecerem uma relação jurídico tributária.

O relatado acima, por óbvio, perpetuava um preocupante desequilíbrio entre os Estados-Membros, o que motivou uma tomada de atitude dos Entes que se viam prejudicados por conta da sistemática, visando garantir sua arrecadação sobre tais operações. A partir disso, surgiu o Protocolo ICMS 21/2011, que passaremos a analisar.

### **3.2.1. O protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011.**

Ao se falar da sistemática do diferencial de alíquotas antes da Emenda Constitucional 87/2015, não poderíamos deixar de tratar do Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011.

Isso porque, a previsão de aplicação da alíquota interna do Estado de origem nas operações para não contribuintes do ICMS, logicamente, trazia desvantagem a muitos Estados do País e ao Distrito Federal, devido à localização geográfica das grandes lojas.

Referidas lojas operam em grandes Estados, que já possuem uma significativa arrecadação do ICMS, e os Estados “menores”, não podiam tributar os bens que entravam em seu território, por conta da previsão constitucional apresentada no tópico anterior.

Por conta dessa disparidade, alguns Estados-Membros (Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio

Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal), representados por suas Secretarias Estaduais de Fazenda, estabeleceram o Protocolo nº 21, por meio de ato normativo.

Isso é, os representantes dos aludidos Estados, inconformados e sentindo-se prejudicados com a desigualdade da arrecadação, se reuniram para assinar o Protocolo ICMS nº 21/2011, o qual estabelecia que uma parcela do ICMS fosse arrecadada em favor da unidade federada de destino da mercadoria objeto da operação não presencial, como se a mercadoria também fosse comercializada dentro do Estado destinatário.

Ou seja, por meio de ato normativo, os 18 Entes citados acima pleiteavam estabelecer uma forma diferenciada de arrecadação do ICMS, que dividiria o valor do imposto entre o Estado remetente e o destinatário, indo, contudo, em sentido oposto à previsão constitucional, que, relembre-se: determinava que o imposto seria recolhido somente ao Estado de origem da mercadoria.

Dentro dessa lógica, os Estados de São Paulo, Paraná, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Santa Catarina, Rio Grande do Sul e Amazonas não assinaram o referido acordo, pois a regra de cobrança do ICMS na origem os beneficiava, tendo em vista que são grandes centros econômicos nacionais e dão muita saída às mercadorias tributadas.

Não obstante seja compreensível a ambição dos Estados “consumidores”, posto que, de fato, estavam em desvantagem na sistemática vigente à época, é incontestável que referido protocolo era plenamente inconstitucional.

Não por outra razão, o questionamento da validade da norma em comento foi levado ao Supremo Tribunal Federal, por meio das ADI's n.º 4.628 e 4.713 e do Recurso Extraordinário nº 680.089/SE.

No julgamento em conjunto de referidas ações, o plenário do STF declarou o Protocolo ICMS 21/2011 inconstitucional por violar o art. 155, parágrafo 2º, inciso VII, alínea b, da Constituição Federal.

O Min. Luiz Fux, relator do caso, frisou existir uma inconstitucionalidade material, tendo em vista que o protocolo adentrou tema que não poderia ser regulado por esse tipo de norma. É



ver trecho do voto proferido:

No caso sub examine, o que se discute e exatamente saber se podem os Estados membros, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, instituir novas regras de cobrança de ICMS, a despeito da repartição estabelecida anteriormente pelo texto constitucional. A resposta é, a meu juízo, desenganadamente negativa.

[...]

Note-se que, segundo a Lei Fundamental de 1988 e diversamente do que fora estabelecido no Protocolo ICMS no 21/2011, a aplicação da alíquota interestadual só tem lugar quando o consumidor final localizado em outro Estado for contribuinte do imposto, mercê do art. 155, § 2o, inciso VII, alínea g, da CRFB/88. Em outras palavras, outorga-se ao Estado de origem, via de regra, a cobrança da exação nas operações interestaduais, excetuando os casos em que as operações envolverem combustíveis e lubrificantes que ficarão a cargo do Estado de destino.

Para o bem ou para o mal, esta opção do constituinte originário deve ser observada. E há diversas razões para isso. A primeira delas é que, ante o tratamento constitucional dispensado a matéria, não se afigura legítimo admitir a fixação de novas regras para a cobrança de ICMS pelos Estados membros para além destes parâmetros já esquadrihados pelo constituinte. Isso subverteria a sistemática de repartição de competências tributárias notadamente relativa ao ICMS, que tem na Constituição como sede própria para aglutinar tal regramento.

Por outro lado, a estrita observância dos imperativos constitucionais relativos aos ICMS se impõe como instrumento de preservação da higidez do pacto federativo. O fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados-membros a prerrogativa de instituir, conte sua, novas regras para a cobrança do imposto, desconsiderando o altiplano constitucional. Em que pese à alegação do agravamento do cenário de desigualdades inter-regionais, em virtude da aplicação do art. 155 § 2o, VII, da Constituição, a correção destas distorções somente poderá emergir pela promulgação de emenda constitucional, operando uma reforma tributária, e não mediante a edição de qualquer outra espécie normativa. Precisamente por não ostentar legitimidade democrática da Assembleia Constituinte ou do constituinte derivado, descabe ao Confaz ou a qualquer das unidades da Federação de forma isolada estipular um novo modelo de cobrança de ICMS nos casos de operações interestaduais quando o destinatário final das mercadorias não for seu contribuinte habitual. Justamente por isso, os afastamentos dessa premissa além de comprometer a integridade nacional insita a Federação, gera um ambiente de anarquia normativa, dentro da qual cada unidade federada irá se arvorar da competência de proceder aos ajustes que entenderem necessários para o melhor funcionamento da Federação. Daí por que a correção da engenharia constitucional de repartição de competências tributárias somente pode ocorrer somente pode ocorrer legitimamente mediante manifestação do constituinte reformador, por meio da promulgação de emendas constitucionais, e não pela edição de outras espécies normativas (e.g., Protocolos, Resoluções etc.). Não bastasse isso, do ponto de vista sistêmico, não se pode transigir que os Estados-membros editem atos normativos para proceder a tais correções, de forma isolada ou em conjunto com outros Estados, a pretexto de amainar supostas desigualdades sociais e econômicas inter-regionais. E isso porque a adoção de tais práticas pelos Estados-membros comprometeria por completo a segurança e previsibilidade necessárias aos cidadãos, em geral, e aos contribuintes do tributo, em especial, em razão da multiplicidade de atos normativos que seriam editados relativos ao ICMS. Vale dizer, todos os indivíduos, residentes ou não do Estado instituidor da nova política tributária de ICMS, ficam prejudicados com a adoção de medidas unilaterais pretensamente voltadas a solver os reveses da Federação brasileira. Assim e que, no limite, em situações como as debatidas na espécie, os maiores prejudicados são os consumidores finais que, verdadeiramente, terão de suportar o excessivo – e indevido aumento da carga tributária a eles repassado no preço da mercadoria<sup>43</sup>

<sup>43</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º4628, Distrito Federal. Rel.: Min.Luiz Fux. DJe. Nº 230. Julgado17/09/2014. Publicação 17/09/2014.

Nessa mesma linha de raciocínio se manifestou o Min. Gilmar Mendes, relator do RE nº 680.089/SE, julgado com repercussão geral:

[...] Ainda que os fins sejam meritórios, nem o CONFAZ, nem os Estados-membros individualmente detém a competência de modificar o regramento constitucional do art. 155, §2º, VII, como se pretendeu na espécie. Não dispõe o órgão dos meios necessários para tanto, nem está a tanto legitimado.

Nota-se que o entendimento consolidado pelo STF estava plenamente adequado às regras constitucionais, visto que os Estados não têm competência para alterar a demarcação constitucional impositiva do ICMS, tampouco para repartir o produto da arrecadação desse gravame entre eles.

Na verdade, o Protocolo ICMS 21/2011 se apresentou como uma solução desastrada e desesperada, um meio ilegítimo encontrado pelos Estados e pelo DF para resolver, no âmbito do CONFAZ, a inadequação constitucional da repartição de receita do ICMS.<sup>44</sup>

Como bem destaca Clélio Chiesa<sup>45</sup>, embora fosse legítima a pretensão dos Estados em alterar o critério de tributação do ICMS nas operações interestaduais, sobretudo diante do fato de que o volume de compras realizado por meio da internet tornou-se bastante representativo, situação que divergia totalmente daquela existente na época da edição da Constituição federal de 1988, tal circunstância econômica, contudo, não autorizava os Estados a desrespeitarem as regras constitucionais vigentes sobre o assunto.

Assim, é ver que o STF, guardião da constituição, reconheceu por indevida a cobrança instituída pelos Estados. Todavia, ao analisar a modulação de efeitos do entendimento proferido, restou decidido que a decisão teria efeitos *ex nunc*, isto é, da data da decisão para frente.

Ou seja, em que pese tenha sido reconhecida a inconstitucionalidade da norma, o STF considerou que entre o período do início da sua vigência e a data da publicação dos julgados

---

<sup>44</sup> OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal. Curitiba: Juruá, 2016, p. 223.

<sup>45</sup> CHIESA, Clélio. ICMS – Tributação das operações interestaduais – comércio eletrônico e operações com produtos oriundos do exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. v. 16. São Paulo: Dialética, 2012, p. 45.

reportados alhures, os seus efeitos foram válidos, de modo que o ICMS recolhido nos termos do Protocolo ICMS nº 21/2011 foi considerado legítimo e devido.

Por mais que tal afirmação possa causar estranheza, ela não foi uma ocorrência única, de modo que abordaremos mais à frente recentíssima decisão do STF sobre o diferencial de alíquotas que seguiu a mesma lógica política, de garantir a todo custo a arrecadação dos Estados, mesmo que a custo de desrespeito às normas constitucionais.

### **3.3. Da sistemática de incidência do DIFAL após a EC nº 87/2015.**

Diante da frustração gerada pela declaração de inconstitucionalidade do Protocolo nº 21/2011, os Estados, sobretudo aqueles que comumente figuram como destinatários nas operações de circulação de mercadorias, não reduziram esforços para alcançar a almejada repartição das receitas oriundas das operações quando o destinatário final não fosse contribuinte do imposto.

Após alguns anos de embate, a solução para a questão foi apresentada por meio da Emenda Constitucional nº 87/2015, promulgada em 17 de abril de 2015, a qual tinha sobre si a expectativa de acabar com a guerra fiscal existente entre os Estados da Federação.

É de se destacar, desde já, que, em que pese não se possa afirmar que foi dado um fim à guerra fiscal entre os Entes Federados, a alteração trazida pela referida emenda constitucional na sistemática de cobrança do ICMS nas operações interestaduais foi bem recebida. Todavia, também acarretou em novos problemas – que serão abordados a seguir.

A Emenda Constitucional 87/2015 alterou o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e incluiu o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado.

Nesse sentido, a redação original do artigo 155, §2º, VII e VIII, da CF/88, trazia a seguinte previsão:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se à:

A alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) A alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; (...).

Já com a entrada em vigência da EC nº 87/2015, o referido artigo passou a conter a seguinte redação:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§2. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, **adotar-se-á alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;**

a) (revogada);

b) (revogada);

VIII – a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

(...). *(grifo nosso)*

A simples leitura dos dispositivos acima permite verificar a grande mudança ocorrida na forma de recolhimento do tributo, bem como na responsabilidade pelo recolhimento da exação.

Com efeito, a partir da novel legislação, a necessidade de repartição de receita entre os entes federados passou a ser adotada também nos casos em que operações e/ou serviços fossem destinados a não contribuintes, caso figurassem como consumidores finais.

É importante recordar que, antes da EC nº 87/2015, a necessidade de repartição da receita do produto da arrecadação do ICMS ficava restrita às hipóteses de ocorrência entre contribuintes do imposto.

A nova sistemática de arrecadação, então, trouxe a previsão de que, ainda que haja distinção na figura do adquirente do bem ou produto, sendo ele contribuinte ou não, não mais haverá diferenciação na forma de arrecadação do imposto.

Ou seja, nas operações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, será aplicada a alíquota interestadual e caberá ao Estado do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

Assim, não se verifica se o consumidor final é contribuinte ou não do ICMS, já que, em ambos os casos, a diferença de alíquotas será destinada ao estado de destino da mercadoria.

Cabe apontar que era justamente esse o ponto questionado pelos signatários do Protocolo ICMS nº 21, na medida em que, dependendo da condição do sujeito que recebesse o bem ou serviço, a tributação seria destinada ao Estado de origem (quando não envolvesse contribuinte), ou poderia ser repartida entre os entes de origem e o destino, ficando o primeiro com a parcela da alíquota interna e o segundo com o valor relativo ao diferencial de alíquota.

Sobre o tema, compete ver a lição de Ricardo Alexandre<sup>46</sup>:

Desse modo, a EC 87/2015 põe fim à distinção entre “contribuinte consumidor” e “consumidor não contribuinte”, no que diz respeito à arrecadação do ICMS. Dito de outro modo, independentemente de o consumidor final ser ou não contribuinte do imposto, o tributo devido será o mesmo e haverá a divisão do valor arrecadado entre o Estado de origem e o Estado de destino da mercadoria ou serviço. **Deixa de existir a possibilidade de operação ou prestação interestadual em que o recolhimento de ICMS beneficie exclusivamente o Estado de origem.** (*grifo nosso*)

Nesse diapasão, para não causar um impacto tão grande à arrecadação dos Estados, foi adicionado o art. 99 ao ADCT, que impôs uma proporção gradativa dessa distribuição do DIFAL, até que fosse integralmente destinado ao Estado destinatário, *in verbis*:

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

- I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;
- II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;
- III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

<sup>46</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário esquematizado. 10. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro; São Paulo: Forense; Método, 2016, p. 560

- IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;  
 V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.

Ou seja, para garantir o sucesso da nova sistemática, e evitar uma desestabilidade fiscal dentro dos Estados, ela seria implementada de forma progressiva. Em 2016 seria 40% para o Estado de destino e 60% para o de origem, sendo que a cada ano haveria uma modificação de 20% entre origem e destino, até que em 2019 se chegaria a 100% para o Estado destinatário do produto.

Cumprido destacar, ainda, que o percentual previsto para 2015 foi afetado por conta dos longos debates que se deram no Congresso Nacional acerca da PEC 197/2012 (projeto que deu origem à EC em comento), de modo que, como consta no seu artigo 3º<sup>47</sup>, a emenda constitucional nº 87 só passou a produzir efeitos em 2016, ano subsequente à sua entrada em vigor.

Assim, o regime transitório teve início, efetivamente, em 2016, findando-se em 2019 e possibilitando o aumento do produto da arrecadação do valor do diferencial de alíquota destinado aos Estados de destino ao longo dos anos.

Nesse ponto, utilizamos do ensinamento de Ricardo Alexandre para elucidar a forma como o percentual gradual e progressivo foi adotado:

Frise-se, ademais, que os percentuais indicados no art. 99 do ADCT não devem incidir sobre o total de ICMS a ser arrecadado, mas apenas sobre a parcela referente ao diferencial de alíquotas, a qual, findo o período de transição, em 2019, caberá inteiramente ao Estado de origem, conforme a literalidade do inciso VII do § 2.º do art. 155 da CF/1988.

Com a proximidade do início de produção de efeitos das regras constitucionais transitórias de repartição do ICMS instituídas pela EC 87/2015, os Estados e o DF aprovaram, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, o Convênio ICMS 93/2015, acordo interestadual que fez surgir diversas controvérsias jurídicas.

### **3.3.1. O Convênio ICMS nº 93 de 2015.**

---

<sup>47</sup> Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos no ano subsequente e após 90 (noventa) dias desta.”

De pronto, cumpre ressaltar que, nos termos do art. 100, IV do CTN<sup>48</sup>, os convênios celebrados entre a União, os Estados, o DF e os Municípios são normas complementares das leis, dos tratados e convenções internacionais e dos decretos. Roque Carrazza afirma que a modalidade de convênio ora discutida resulta em verdadeiros “(...) *acordos, ajustes, programas a serem conjuntamente desenvolvidos [pelos entes federativos]*”<sup>49</sup>

Nesse sentido, o CONFAZ – órgão composto por representantes de cada Estado e do Distrito Federal, e por um representante do Governo federal, todos indicados pelos seus respectivos Poderes Executivos – não faz parte da estrutura do Poder Legislativo, e sim do Poder Executivo.

Por óbvio, em atenção ao já abordado princípio da legalidade, o CONFAZ não possui competência constitucional para instituir ou desonerar tributo algum. Nas palavras do Prof. Sacha Calmon “*não poderia um mero preposto do chefe do Executivo estadual exercer competência tributária impositiva ou exonerativa. Esta é do ente político, não do Executivo nem do seu chefe, muito menos do preposto, destituível ad nutum*”.<sup>50</sup>

Isto é, embora o ICMS seja um tributo estadual, possui, inquestionavelmente, um perfil econômico de tributo nacional<sup>51</sup>, de modo que o convênio interestadual é utilizado como instrumento de uniformização nacional da legislação relativa à concessão e à revogação de benefícios fiscais do ICMS, a fim de evitar a denominada guerra fiscal entre os Estados e o DF.

Como bem destaca Paulo de Barros Carvalho, “[...] *esse é um aspecto positivo dos convênios, pois se tornaram um instrumento signifiicante para a integração de legislações estaduais, muitas vezes diversas e conflitantes*”<sup>52</sup>. Ou seja, o convênio se mostra como um

<sup>48</sup> Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: [...] IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. [...].

<sup>49</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 580.

<sup>50</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Natureza jurídica dos convênios de Estados-Membros: inconstitucionalidade continuada. Revista de Direito Tributário, n. 64. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 179

<sup>51</sup> Para Paulo de Barros Carvalho, “o caráter nacional do ICMS, máxima que sobressai do sistema com grande vigor de juridicidade. Não se aloja na formulação expressa de qualquer dos dispositivos constitucionais tributários, mas está presente nas dobras de inúmeros preceitos, irradiando sua força por toda a extensão da geografia normativa desse imposto”. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 768-769.

<sup>52</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 254-255.

mecanismo utilizado para uniformizar e harmonizar a aplicação da legislação do ICMS no território brasileiro, principalmente por estabelecer regras procedimentais aplicáveis e instituir deveres instrumentais.

Nesse sentido, é ver ensinamento do mesmo doutrinador<sup>53</sup>:

Os deveres instrumentais ou deveres formais estão representados “[...] por múltiplas relações que prescrevem comportamentos outros, positivos ou negativos, consistentes em fazer ou não-fazer, os quais estão pré-ordenados a tornar possível a apuração, o conhecimento, o controle e a arrecadação dos valores devidos a título de tributo”.

Todavia, não obstante a natureza e as funções do convênio ICMS estejam devidamente delimitadas no ordenamento jurídico, é incontestável que não é incomum a celebração de acordos interestaduais que extrapolam os limites de sua competência, ou que, ao serem internalizados, não utilizam os instrumentos normativos adequados à regulamentação da matéria.

Referidas situações ferem regras e princípios constitucionais tributários, e criam insegurança jurídica nas relações fisco-contribuinte, como é o caso do Convênio ora abordado.

O Convênio ICMS 93/2015 surgiu com o intuito de uniformizar e harmonizar a cobrança do DIFAL no Brasil. Contudo, acabou por trazer diversas questões controvertidas, e por aumentar, de forma considerável, as demandas judiciais sobre a matéria (o que será abordado mais à frente nesse trabalho, a partir do ponto de vista do Contribuinte e da Fazenda).

Gustavo Brigagão assenta que o DIFAL trouxe maior onerosidade aos contribuintes, por conta do aumento das obrigações acessórias, tendo em vista a necessidade de conhecimento da legislação de todos os Estados onde estão localizados os seus consumidores finais. Isso porque, diante da variedade de alíquotas internas existentes nos diferentes Estados, o contribuinte se vê obrigado a aplicar preços diferenciados para seus produtos, de acordo com o seu destino<sup>54</sup>.

As questões controvertidas acerca do Convênio ICMS 93/2015, contudo, não se limitam aos reflexos econômicos negativos decorrentes da necessidade de cumprimento de novos

---

<sup>53</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 504.

<sup>54</sup> BRIGAGÃO, Gustavo. Diferencial de alíquotas de ICMS traz novas controvérsias. Revista Eletrônica Conj. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-dez-16/consultor-tributario-diferencial-aliquota-icms-traz-novas-controversias>>. Acesso em: 19.04.2021.



deveres instrumentais; elas vão além, pois dizem respeito também à impugnação de diversas cláusulas dele, situação que coloca em xeque praticamente a própria possibilidade de exigência do DIFAL.

Após essa breve introdução, nos ateremos a discorrer sobre as previsões contidas no Convênio ICMS 93/2015, de modo que a problemática acerca de suas previsões ficará retida ao próximo capítulo.

Pois bem. O Convênio ICMS nº 93/2015 foi publicado em 21 de setembro de 2015, e, conforme seu preâmbulo: *“Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada.”*

Como já adiantado, o referido ato normativo foi editado com o intuito de regulamentar a alteração promovida pela Emenda Constitucional n. 87/2015, que modificou a redação de dispositivos do artigo 155, da Constituição Federal, para alterar a sistemática vigente para identificação, apuração e recolhimento do ICMS, quando envolvendo operações destinadas a consumidores finais localizados em outros estados.

Segundo o diploma, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, o contribuinte que as realizar deve:

Cláusula segunda. (...)

I – se remetente do bem:

- a) **utilizar a alíquota interna** prevista na unidade federada de **destino para calcular o ICMS total devido na operação**;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”. *(grifo nosso)*.

O recolhimento do imposto (alínea “c”) deve ser efetuado por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE ou outro documento de arrecadação, de acordo com a legislação da unidade federada de destino, por ocasião da saída do bem.

A critério da unidade federada de destino e conforme dispuser a sua legislação tributária, pode ser exigida ou concedida ao contribuinte localizado na unidade federada de origem inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

Ou seja, a determinação da utilização da alíquota interna da unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação ou prestação (Cláusula segunda, I, “a” e II, “a”) apresenta-se como uma inovação à sistemática imposta pela EC nº 87/2015, em verdade, trata-se de total contradição com texto constitucional que manda adotar a alíquota interestadual.

Ademais, cumpre assentar que uma das controvérsias mais significativas, diz respeito à inclusão dos contribuintes optantes pelo Simples Nacional no regime do DIFAL, por meio da Cláusula nona do Convênio<sup>55</sup>. Referida problemática foi levada ao STF por meio da ADI nº 5.464/DF, sob a relatoria do Ministro Dias Toffoli.

Embora seja uma válida discussão, tendo em vista que foi instituída nova espécie de obrigação tributária para os contribuintes optantes pelo Simples Nacional, matéria que, sem dúvida, depende de regulamentação da União, por meio de lei complementar, nos termos expressos do Art. 146, III, d, da CF/88; essa questão não é o foco do presente trabalho, de modo que nos estenderemos em sua análise.

Assim, uma vez demonstrada a inovação trazida pelo Convênio ICMS nº 93/2015, passaremos a discorrer acerca da problemática envolvida em sua aplicação, à luz da EC nº 87/2015, analisando detidamente o que alegam os Contribuintes e a Fazenda.

---

<sup>55</sup> Cláusula nona. Aplicam-se as disposições deste convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar Nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino.

#### **4. CONTROVÉRSIAS ACERCA DA EXIGÊNCIA DO DIFAL.**

Após a devida abordagem das características principais do ICMS, origem do diferencial de alíquotas e alterações relevantes no que diz respeito às operações envolvendo o consumidor final não contribuinte do imposto, faz-se necessário destacar os pontos controversos acerca da validade da instituição e cobrança do DIFAL, através do ponto de vista do contribuinte e do da Fazenda Estadual.

Especificamente, o enfoque recairá sobre a exigência ou não de lei complementar para disciplinar o tema e validar a sua cobrança pelos Estados através de leis ordinárias.

Além disso, analisaremos o entendimento atual do STF acerca da matéria, expresso no julgamento conjunto da ADI nº 5469/DF e do RE nº 1.287.019/DF.

##### **4.1. O ponto de vista do Contribuinte – Da Inexigibilidade do ICMS-DIFAL após a edição da LC nº 87/96.**

Conforme supracitado, a exigência do recolhimento do ICMS-DIFAL tem amparo no art. 155, § 2º, inc. VII, da CRFB/88, que prevê a cobrança do DIFAL nas operações que destinem bens e serviços a consumidor final situado em outro Estado, cabendo ao remetente a responsabilidade pelo recolhimento quando o destinatário não for contribuinte do imposto, conforme inciso VIII do mesmo artigo. É ver:

Art. 155, §2º (...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

Ocorre que o ICMS, por ser imposto de vocação nacional e internacional atribuído aos entes regionais, foi submetido pela Constituição a uma intensa regulamentação por lei complementar para validar a instituição da sua cobrança.

Isto é, além da previsão genérica de lei complementar de normas gerais do art. 146, III, 'a' da Constituição, para o ICMS foi prevista uma lei complementar nacional própria, cuja tarefa é detalhar e uniformizar o regramento nacional do imposto no art. 155, §2º, XII da Constituição. É ver os incisos pertinentes dos dispositivos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Art. 155 (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

(...)

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

(...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Da simples análise dos dispositivos listados acima é possível identificar que a previsão específica do art. 155, §2º, XII revela que para a instituição da obrigação de pagar o ICMS é necessária a prévia lei complementar, isto é, específica.

Ou seja, no caso do ICMS, a Constituição sequer deixou ao labor da doutrina e da jurisprudência a identificação do art. 155, § 2º, XII da Constituição Federal como um limite ou uma exceção ao regime da competência concorrente previsto no art. 24, §§ 3º e 4º, do mesmo diploma. *In verbis*:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

(...)

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Na verdade, cuidou ela própria de dizer expressamente que, no caso do ICMS, é necessária a lei complementar prévia à instituição do imposto. É o que consta expressamente do art. 34, §8º do ADCT:

Art. 34 (...)

§ 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, **fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.** (*grifo nosso*)

Por conta de referida previsão, o Convênio ICMS 66/1988, editado na competência transitória concedida aos Estados e ao Distrito Federal, previa a incidência do ICMS-DIFAL sobre as operações interestaduais.

De maneira detalhada, o Convênio ICMS 66/1998 definiu seu fato gerador no art. 2º, II, a sua base de cálculo no art. 5º e o contribuinte no art. 21, parágrafo único, XII, elementos previstos no art. 146, III, "a", e no art. 155, § 2º, XII, ambos da Constituição Federal. Confira-se os dispositivos do mencionado Convênio:

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a consumo ou a ativo fixo;

Art. 5º Nas hipóteses dos incisos II e III do artigo 2º, a base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação sobre o qual foi cobrado o imposto no Estado de origem e o imposto a recolher será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Art. 21 Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços descritas como fato gerador do imposto.

Parágrafo único. Incluem-se entre os contribuintes do imposto:

(...)

XII - qualquer pessoa indicada nos incisos anteriores que, na condição de consumidor final, adquira bens ou serviços em operações e prestações interestaduais.

Ocorre, em atenção ao art. 34, § 8º, do ADCT, a superveniência da Lei Complementar nº 87/1996 encerrou a eficácia transitória dos dispositivos acima colacionados. E a opção da referida lei foi a de não mais disciplinar exigência do ICMS-DIFAL nas operações interestaduais com bens destinados a consumo final, não tendo definido o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte do ICMS-DIFAL.

Para ilustrar, basta uma leitura dos arts. 2º, 4º e 13 da LC nº 87/96 para se concluir que não há nenhuma referência ao ICMS-DIFAL nas operações interestaduais que destinem bens a consumidor final localizado em outro Estado, nem nenhum dispositivo semelhante aos anteriormente previstos no Convênio ICMS 66/1988.

Nesse sentido, cumpre destacar que a LC nº 87/96 regula o ICMS-DIFAL para parte de sua outra hipótese de incidência, qual seja, a prestação de serviços de transporte interestadual.

Pela leitura, é possível notar que os artigos que serão discriminados abaixo elencam os elementos essenciais do ICMS devido pela diferença de alíquotas, tal como determinado pelo art. 146, III, “a” e pelo art. 155, § 2º, XII, “a”, “d” e “i”, ambos da Constituição Federal, mas limitam a incidência às prestações de serviço de transporte interestadual destinados a consumidor final.

O art. 11, II, “c”, da Lei Complementar nº 87/1996 define o local de ocorrência do fato gerador, dispondo então sobre seu aspecto espacial:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:  
II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:  
c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese do inciso XIII do art. 12 e para os efeitos do § 3º do art. 13;

O art. 12, XIII, por sua vez, trata do momento de sua ocorrência, especificando o seu aspecto temporal:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:  
(...)  
XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

Já o art. 13, § 3º, dessa Lei Complementar estipula a base de cálculo do referido imposto.

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:  
(...)  
IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.  
§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

Ocorre que, não há, na Lei Complementar nº 87/1996, nenhuma definição semelhante acerca das operações interestaduais envolvendo a remessa de mercadorias destinadas a consumidor final, seja contribuinte ou não do ICMS. Por essa razão, há por parte da doutrina o entendimento de que referida modalidade não poderia ser exigida.

Recorde-se: para os casos de prestação de serviços, a LC nº 87/96 expressamente prevê o diferencial de alíquotas, ao passo que, nos casos de circulação de mercadorias, semelhante previsão inexistente.

Com isso, levanta-se o questionamento de que se o legislador que previu o diferencial na prestação de serviços e *optou* por não introduzir norma semelhante na lei complementar para o caso da circulação de mercadorias, claro está seu desejo de cessar sua cobrança.

Ademais, cabe destacar que o argumento defendido pelos Estados para justificar a validade da cobrança (que será melhor abordado no próximo tópico) é de que uma vez que a Constituição Federal prevê o diferencial de alíquotas, seu tratamento por meio da lei complementar seria dispensável, e as legislações estaduais extrairiam diretamente da Constituição seu fundamento de validade.

Contudo, esse argumento pode ser refutado tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a instituição do adicional ao imposto de renda por meio de lei ordinária por parte dos Estados (art. 155, II da CF em sua redação original<sup>56</sup>), sem que houvesse prévia lei complementar regulando a matéria, decidiu por sua inconstitucionalidade, entendendo que a simples previsão de cobrança na Constituição Federal não dispensa a necessidade da lei complementar exigida no art. 146, I e III da Carta Magna.

Naquela hipótese, os Estados pretenderam instituir o adicional ao Imposto de Renda através de lei interna, sem que tivesse sido editada Lei Complementar para regulamentar a cobrança da exação. Segundo os Estados, como havia expressa previsão da cobrança na Constituição Federal, não haveria necessidade de lei complementar para que os Estados instituíssem o referido adicional.

O eg. STF, contudo, entendeu que a cobrança não seria possível sem que antes fosse editada a lei complementar exigida pelo art. 146 da CF, uma vez que a instituição do adicional pelos estados sem qualquer parâmetro fixado em legislação de âmbito nacional poderia causar

---

<sup>56</sup> Em sua redação original, o inc. II do art. 155 da CF/88 concedia aos Estados competência para instituir “adicional de até 5% do que foi pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a título de imposto previsto no art. 153, III, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital.” O adicional, entretanto, foi revogado pela EC nº 03/93, antes mesmos de ser regulamentado em Lei Complementar.

conflito de competência. Neste sentido, confira-se a ementa do RE nº 148.123/SP:

Adicional de Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Instituição. Lei Estadual. Inconstitucionalidade.

O plenário desta Corte julgou inconstitucional a instituição do referido imposto, ante a inexistência de prévia edição de lei complementar, indispensável à dirimência de conflitos de competência entre os Estados. (STF, Segunda Turma, RE nº 148.123/SP, Rel. Ministro PAULO BROSSARD, DJ 20.05.1994 p. 12.266)

A hipótese do adicional do imposto de renda, julgado inconstitucional pelo Supremo, e do diferencial de alíquotas objeto do presente trabalho é bastante semelhante: tratam-se ambos de exigência de exação por meio da lei interna dos Estados, sem respaldo em lei complementar, com base no argumento de que tais exações já se encontram delineadas na Constituição Federal, o que dispensaria a intermediação da lei complementar para sua instituição.

Como o STF entendeu pela necessidade da lei complementar no caso do adicional, para fins de evitar o conflito de competência, o mesmo entendimento deveria ser aplicado no caso do diferencial de alíquotas, já que, de fato, a instituição do diferencial de alíquotas por parte dos Estados, sem balizamento geral a ser seguidos por todos os entes, causa graves casos de conflitos de competência, além de trazer desarmonia ao sistema jurídico-tributário nacional.

Como se não bastasse, além de não editar a imprescindível norma complementar desde a vigência da Lei Complementar nº 87/96, é de se recordar que as regras constitucionais de distribuição da arrecadação do ICMS sofreram alteração com a edição da Emenda Constitucional nº 87/2015, conforme já demonstrado no tópico anterior.

A cobrança do DIFAL nas operações interestaduais, assim, passou a considerar as alíquotas interna e interestadual do ICMS em todo envio de mercadoria a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade federativa, revelando possibilidade de incidência do imposto antes inexistente.

Com base nisso, os Contribuintes entendem ter falhado o legislador ao deixar de editar a obrigatória lei complementar sobre o tema, passando o Confaz a supri-la de forma indevida por meio da edição do Convênio ICMS nº 93/2015 (cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona), meio evidentemente impróprio para tal, de modo que haveria patente violação ao art. 146, inc. III, “a”, da CRFB/88.



Demonstrado o ponto de vista do contribuinte, passemos, então, a analisar o que sustenta a Fazenda Pública para justificar a legalidade da cobrança do diferencial de alíquota nas operações interestaduais envolvendo a remessa de mercadorias destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS.

#### **4.2. O ponto de vista da Fazenda Pública: Da Exigibilidade do ICMS-DIFAL por meio de legislação estadual – Constituição Federal como fundamento de validade.**

Em contrapartida ao que foi tratado no tópico anterior, a Fazenda Pública defende a legalidade da cobrança do DIFAL, alegando que, tendo em vista que a Constituição Federal prevê o diferencial de alíquotas, seu tratamento por meio da lei complementar seria dispensável, já que as legislações estaduais poderiam extrair diretamente da Constituição seu fundamento de validade.

Nesse sentido, é sustentado que as alterações promovidas pela EC nº 87/2015 referem-se unicamente à definição do Estado de destino como sujeito ativo nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte, e à “partilha” do diferencial de alíquotas em tais operações entre a unidade da federação de origem e a de destino, nos anos de transição, conforme a previsão contida no art. 99 do ADCT da CR/88, devidamente destrinchado no tópico 3.3 do presente trabalho.

É recordar que, antes de referida emenda, nas operações destinadas a consumidor final não contribuinte, o ICMS era devido integralmente ao Estado de origem. Após a EC nº 87/15, o ICMS devido nessas operações passou a ser partilhado da seguinte forma: o Estado de origem terá direito ao imposto correspondente à alíquota interestadual e o Estado de destino terá direito ao imposto correspondente à diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual.

Com isso, os Estado e o Distrito Federal entendem que os fatos geradores e a base de cálculo descritos pela LC nº 87/96 seriam suficientes para a exigência do imposto, conforme tratado pela EC nº 87/2015 e, por via de consequência, do Convênio ICMS 93/2015, não havendo, assim, necessidade de alteração da referida lei complementar.

Roque Antônio Carrazza<sup>57</sup> se manifestou pela desnecessidade de lei complementar para tratar da sistemática do diferencial de alíquota. É ver:

[...] a Lei Suprema adotou, nesses casos, a possibilidade de cobrança do diferencial de alíquota, cabendo ao Estado destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

(...)

Em que pese ao silêncio desta lei complementar acerca da questão do diferencial de alíquota nas operações interestaduais que destinem bens para uso, consumo ou ativo fixo, a consumidor final que seja contribuinte de ICMS, temos para nós que os estados não se encontram inibidos de, por meio de leis próprias, tratar do assunto, buscando – é bom ressaltarmos – fundamento de validade diretamente na Constituição.

Dito de outro modo (...) não há necessidade da “intermediação” de nenhuma lei complementar para que os Estados, por meio de leis próprias, tratem do assunto que ora faz nossos cuidados

Realmente, estamos convencidos de que a omissão, a respeito, da Lei Complementar nº, independentemente de ter sido voluntária proposital, em nada retira eficácia a legislação local

Os incisos VII e VII do § 2º do art. 155 da Carta Magna já trazem em seu bojo todos os elementos para que os Estados, com autonomia que lhes é própria, disciplinem, no âmbito de seus respectivos territórios, o instituto do diferencial de alíquota do ICMS. Os precitados versículos veiculam normas constitucionais de eficácia plena, encerrando, deste modo, comandos imperativos, de observância imediata e obrigatória, na classificação de José Afonso Silva. Neles, diga-se de passagem, não há qualquer referência do tipo “nos termos da lei complementar” ou “segundo o disposto em lei complementar” – circunstância que mais e mais reforça a nossa convicção.

Nada obstante respeitáveis opiniões em contrário, temos para nós que a falta de lei complementar não inviabiliza – dentro da ótica que adotamos – a aplicação da norma o institucional que prevê a distribuição das receitas por meio do diferencial de alíquota interestadual.

Aliás, pensamento contrário implica, ainda que indiretamente, subordinar uma fonte constitucional de receitas do Estado à vontade do Congresso Nacional, em afronta aberto o Magno princípio federativo, que é, como não se ignora, cláusula pétrea (art. 60, § 4º, I da CF).

(...)

Não ignoramos o preceito do art. 146, II, ‘a’ da CF, que proclama caber à lei complementar a definição dos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes do imposto discriminados na Constituição.

Apenas entendemos não ser esta uma regra absoluta, já que a lei complementar não se faz necessária quando do próprio texto constitucional esses elementos, como no caso presente, já figuram.

Não se diga, por outro lado, que a Constituição não terminou quem seria o contribuinte da diferença de alíquota em pauta. Pelo contrário, ela o apontou, ainda que de modo implícito, mas nem por isso menos incisivo. Com efeito, “se caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual”, segue-se, com a força irresistível dos raciocínios lógicos, que o contribuinte só poderá ser o destinatário da mercadoria ou serviço.

Quanto à base de cálculo, entendemos que não poderá ser diversa da utilizada para a incidência da alíquota interestadual (...). Desnecessária, pois, também sobre esse aspecto, lei complementar para disciplinar o assunto.

Assim, temos que o entendimento no sentido de que é possível a exigência do diferencial de alíquota do ICMS pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal, com base em local. Ou, se preferirmos: com a própria Constituição federal, ainda que por via oblíqua, definiu a base de cálculo e o contribuinte responsável pelo recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS, os Estados-membros e o Distrito Federal poderão legislar a respeito, em que pese ao fato de a Lei Complementar 87/1996 não ter feito

<sup>57</sup> CARRAZA. Roque Antonio. ICMS, 12. ED. São Paulo: Ed. Malheiros, 2007, p. 428-430.

alusão a esses elementos.”

Nessa linha, com fulcro na previsão contida no art. 24, §3º da CF/88, os Estados entendem deter competência legislativa plena, de modo que, haveria na seara da Constituição e na Lei complementar 87/1996 todos os elementos para que o imposto seja disciplinado por lei própria de cada ente-federado.

Isso é, o valor do ICMS incidente sobre a operação interestadual a ser incluído na respectiva base de cálculo será calculado por meio da aplicação da alíquota interestadual previstas nas resoluções do Senado Federal de nº 22/1989 e de nº 13/2012, enquanto que o valor do ICMS a ser incluído na base de cálculo da unidade federada de destino considerará a alíquota interna definida em lei ordinária para a mercadoria pela referida unidade da federação.

Com base nisso, os Estados-membros entendem que não há instituição de nova base de cálculo, na medida em que essa continua sendo a prevista na Lei Complementar nº 87/1996. Ou seja, ainda que se entendesse pela necessidade de edição de lei complementar para regulamentar a matéria, a cobrança se manteria válida nesse ínterim, tendo em vista que os Estados fazem uso de sua prerrogativa constitucional de exercer a competência legislativa plena, diante da ausência de norma geral da União.

Apresentados os principais argumentos defendidos para justificar a necessidade ou não de lei complementar para regulamentar a matéria em comento, nos cabe analisar a decisão proferida pelo STF no julgamento da ADI 5469/DF e do RE 1.287.019/DF.

#### **4.3. O entendimento do STF acerca do tema - ADI 5469/DF e RE 1.287.019/DF**

A controvérsia apresentada acima foi levada ao Supremo Tribunal Federal, por meio da ADI nº 5469, de relatoria do Min. Dias Toffoli e do RE 1.287.019/DF (Tema de repercussão geral 1.093), de relatoria do Min. Marco Aurélio.

Em apertada síntese, visando apenas dar um breve panorama do que será abordado, na ADI 5469, a Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABCOMM) questiona cláusulas do Convênio ICMS 93/2015, que dispõem sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do

ICMS localizado em outra unidade federada. Para a ABCOMM, o convênio é ato normativo inadequado, pois a matéria deveria ser prevista em lei complementar.

Já o RE 1287019 discute a necessidade de edição de lei complementar para disciplinar a cobrança do diferencial de alíquota em operação interestadual que destine mercadoria a consumidor final não contribuinte do ICMS.

#### 4.3.1. Do julgamento conjunto da ADI 5469/DF e do RE 1.287.019/DF.

Como adiantado, a ADI 5.469/DF foi proposta pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABCOMM), com o intuito de discutir a constitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS 93/2015. Vejamos o teor de referidas cláusulas:

**Cláusula primeira.** Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.

**Cláusula segunda.** Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente do bem:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”;

II - se prestador de serviço:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na prestação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a prestação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”.

§ 1º A base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do caput é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do Art. 13 da Lei Complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996.

§ 1º A O ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas: ICMS origem = BC x ALQ inter ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem Onde: BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º; ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação; ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino.

§ 2º Considera-se unidade federada de destino do serviço de transporte aquela onde tenha fim a prestação.

§ 3º O recolhimento de que trata a alínea “c” do inciso II do caput não se aplica quando o transporte for efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem (cláusula CIF - Cost, Insurance and Freight).

**Cláusula terceira.** O crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem, observado o disposto nos Arts. 19 e 20 da Lei Complementar Nº 87/96.

(...)

**Cláusula sexta.** O contribuinte do imposto de que trata a alínea “c” dos incisos I e II da cláusula segunda, situado na unidade federada de origem, deve observar a legislação da unidade federada de destino do bem ou serviço.

Parágrafo único. As unidades federadas de destino podem dispensar o contribuinte de obrigações acessórias, exceto a emissão de documento fiscal.

(...)

**Cláusula nona.** Aplicam-se as disposições deste convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar Nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino.

Em seu recurso, a ABCOMM sustenta que os convênios interestaduais do Confaz, aprovados na forma da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, só podem ser instituídos para tratar de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS, conforme prescreve o Art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF/88, não se prestando para regular o Difal instituído pela EC 87/2015. É ver o dispositivo constitucional:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Argumenta, ainda, que as cláusulas mencionadas, ao disporem sobre fato gerador, base de cálculo, contribuinte, tratamento tributário diferenciado, violam normas constitucionais, pois regulam matéria reservada à lei complementar, consoante prescrevem expressamente o Art. 146, III, “a” e “d”<sup>58</sup>, e o Art. 155, § 2º, XII, “a” e “d”<sup>59</sup>, ambos da CF.

<sup>58</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados esta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; [...] d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no Art. 155, II, das contribuições previstas no Art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o Art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional Nº 42, de 19.12.2003)

<sup>59</sup> Art. 155 [...] § 2º [...] XII - cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes; [...] d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; [...].

Pois bem. Em que pese até a data de fechamento do presente trabalho o eg. STF não tenha disponibilizado o acórdão de julgamento da ação em comento, analisaremos os votos proferidos pelos Ministros durante a sessão.

Após rejeitar as preliminares suscitadas pela Procuradoria-Geral da República<sup>60</sup> e pela Advocacia-Geral da União<sup>61</sup>, o Ministro Dias Toffoli iniciou seu voto fazendo uma breve contextualização do que levou à criação do Convênio ICMS nº 93/15.

Nesse sentido, citou o Protocolo ICMS nº 21, de abril de 2011, do CONFAZ – já devidamente pormenorizado no tópico 3.2.1 do presente trabalho –, assentando que sua declaração de inconstitucionalidade, por meio do julgamento da ADI nº 4.628/DF, deu ensejo à proposta da EC nº 87/2015<sup>62</sup>, pelo que apresentou as mudanças trazidas por referida emenda na redação do art. 155, §2º, VII e VII. É ver:

Comparando-se esses dispositivos com suas versões originais, chega-se à conclusão de que, nas operações e prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do ICMS, **o remetente passou, com a EC nº 87/15, a ter mais uma obrigação tributária.**

Com efeito, antes dessa emenda, ele apenas possuía, em casos assim, relação jurídico-tributária com o estado de origem, a quem era devido integralmente o ICMS segundo a **alíquota interna** de tal unidade federada. Com a emenda, o mesmo sujeito passou a ter duas relações tributárias: **uma com o estado de origem**, para o qual deve recolher o imposto com base na alíquota interestadual; **e outra, no caso de destinatário não contribuinte do imposto, com o estado de destino**, para o qual deve recolher o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, considerando-se a alíquota interna dessa unidade federada.

No que diz respeito à alínea b do inciso VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, surgiram duas teses. A primeira é a de que o remetente seria substituto tributário quanto ao imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, sendo o destinatário seu verdadeiro contribuinte. A segunda tese é a de que o remetente seria o próprio contribuinte do aludido diferencial.

Quer se adote a primeira tese, quer a segunda, é certo que a EC nº 87/2015, no tocante ao ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas nas operações ou prestações interestaduais com destinatário não contribuinte do imposto **criou uma nova relação jurídico-tributária**, tendo num dos polos (sujeito ativo) o estado de destino.

<sup>60</sup> A Procuradoria-Geral da República alegava que o feito deveria ser redistribuído à Ministra Cármen Lúcia, para impedir julgamentos díspares, de modo que a ação direta em questão deveria ser julgada em conjunto com a ADI nº 5.439/DF.

<sup>61</sup> A Advocacia-Geral da União suscitou preliminar de ilegitimidade ativa da Associação Brasileira de Comércio Eletrônico. Contudo, o Min. Relator a rejeitou, sustentando que não considerava referida associação como de composição heterogênea.

<sup>62</sup> Foi diante desse quadro que se propôs a Emenda Constitucional nº 87/2015, cujo objetivo foi reequilibrar as “distorções no equilíbrio econômico entre as unidades federadas” provocadas pelo avanço do comércio interestadual, especialmente via comércio eletrônico, estabelecendo que “parte dos recursos auferidos pelo recolhimento do ICMS [fosse] canalizada para o Estado de destino, numa justa adequação à realidade dos fatos” (trechos do parecer aprovado na CCJ do Senado Federal relativo à PEC nº 7/15).

O Exmo. Min. Dias Toffoli reconheceu que a EC nº 87/2015 criou uma nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o Estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a não contribuintes do ICMS, de modo que houve “*substancial alteração na sujeição ativa da obrigação tributária*”.

Nessa toada, passou a analisar a necessidade de lei complementar para regulamentar a EC nº 87/2015, a partir das previsões contidas no art. 146, I e III, ‘a’ e ‘b’ da CF/88 e, especificamente no caso do ICMS, no art. 155, § 2º, XII, alíneas ‘a’ a ‘d’ e ‘i’. Firme nessas razões, citou que a Lei Kandir (LC nº 87/96) é a lei complementar que trata das normas gerais do ICMS de modo que, para a resolução da demanda, caberia analisar:

[...]i) se essa lei possui normas suficientes para autorizar os estados e o Distrito Federal a efetivar a tributação prevista nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal na hipótese de o consumidor final não ser contribuinte do tributo; e ii) em que medida o Convênio ICMS nº 93/2015 estaria invadindo a competência normativa atribuída às leis complementares.”

Como resposta a tais indagações, sustentou entender não haver, na atual versão da LC nº 87/96, disposição acerca da cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS na hipótese de consumidor final não contribuinte do imposto. É ver trecho:

Note-se que não se infere dessa lei complementar, por exemplo: (i) quem é o contribuinte dessa exação, isto é, se é o remetente ou o destinatário; (ii) se há ou não substituição tributária na hipótese; (iii) quem deve ser considerado o destinatário final, se, v.g., o destinatário físico ou se o destinatário jurídico dos bens; (iv) quando ocorre o fato gerador da nova obrigação, se, por exemplo, na saída da mercadoria do estabelecimento, na entrada dela no estado de destino ou, ainda, em sua entrada no estabelecimento ou no domicílio do consumidor final; (v) onde ocorre o fato gerador, para efeito de cobrança da exação.

Indo além, o Exmo. Ministro afirmou que a Lei Kandir trouxe previsão do diferencial de alíquotas apenas no caso das prestações de serviço de transporte, por meio de seus arts. 11, II, c; 12, XIII; e 13, IX, § 3º, como era defendido pelos Contribuintes.

Inclusive, afirmou que a edição do Convênio 93/2015, das leis estaduais e dos projetos de lei complementar versando sobre o tema (PLP nº 218/2016 e o PLP nº 325/2016) corroboram com a conclusão de ausência de previsão legal suficientemente válida para regular a modalidade do DIFAL em comento.

Outrossim, o relator destacou que reconhece a possibilidade de o Convênio nº 93/2015 tratar de procedimentos referentes ao recolhimento do ICMS devido às unidades de origem e de destino nas hipóteses introduzidas pela EC nº 87/2015. Contudo, afirmou que ele não pode *“substituir a lei complementar no tratamento do ICMS correspondente a operações interestaduais no caso de o consumidor final não ser contribuinte do imposto.”*<sup>63</sup>

Isto é, não poderia o convênio interestadual suprir a ausência de lei complementar, dispondo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015.

Assim, encerrou o voto o Exmo. Min. Relator Dias Toffoli, apresentando o seguinte dispositivo:

Ante o exposto, julgo procedente a ação direta, declarando a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por invasão de campo próprio de lei complementar federal.

Proponho a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868/99, para estabelecer que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a concessão da medida cautelar, ad referendum do Plenário, nos autos da ADI nº 5.464/DF, e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício seguinte a este julgamento (2021).

É como voto.

Em conjunto com a ADI destrinchada acima, foi julgado o RE 1.287.019/DF, Tema 1.093 de repercussão geral, de relatoria do Exmo. Min. Marco Aurélio.

Em apertada síntese, o recurso extraordinário em foco teve origem no mandado de segurança, impetrado por Madeiramadeira Comércio Eletrônico S.A. e outras, para questionar a exigência do Diferencial de Alíquota de ICMS (“DIFAL”), instituída pela Lei nº 5.546, de 05.10.2015, do Distrito Federal, em operações realizadas pelas empresas envolvendo mercadorias destinadas a consumidores finais situados no Distrito Federal e Territórios, conforme sistemática instituída pela Emenda Constitucional (EC) nº 87/2015 e regulamentada



pelo Convênio ICMS nº 93/2015.

Após ter a segurança denegada nas 1ª e 2ª instâncias do TJDF, as Impetrantes interpuseram Recurso Extraordinário com base no artigo 102, III, a, da CF, sustentando contrariedade da decisão recorrida aos artigos 5º, LV e LIV, 93, IX, da CF, eis que entendem haver violação ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal, bem como a nulidade da decisão por ausência de fundamentação, além de violação aos 146, I e III, a, e 155, XII, § 2º, a, c, d, i, da CF, dado que compete à lei complementar, e não à lei estadual ou a convênio entre entes estaduais, dispor sobre conflitos de competência entre entes federados, bem como de normas gerais em matéria tributária, tais como a definição de contribuintes do ICMS, o local de seu recolhimento e a respectiva base de cálculo.

Ao analisar as razões recursais, o Exmo. Min. Marco Aurélio proferiu voto, citando o que decidiu o Pleno do STF no julgamento dos Recursos Extraordinários de nº 439.796/PR e 474.267/RS, que tratavam de tema semelhante ao ora abordado: a necessidade de lei complementar para legitimar cobrança do ICMS prevista por emenda constitucional. É ver trecho do voto:

O Pleno, no julgamento dos extraordinários de nº 439.796/PR e 474.267/RS, relator ministro Joaquim Barbosa, acórdãos veiculados nos Diários de Justiça eletrônicos de 17 e 20 de março de 2014, ao examinar a legitimidade da cobrança do ICMS em importação por pessoa, natural ou jurídica, não contribuinte habitual, tal como previsto pela Emenda de nº 33/2001, condicionou-a à existência de lei complementar disciplinando o tema. Atentem para trecho da ementa formalizada:

Existência e suficiência de legislação infraconstitucional para instituição do tributo (violação dos arts. 146, II e 155, XII, § 2º, “i” da Constituição). A validade da constituição do crédito tributário depende da existência de lei complementar de normas gerais (LC 114/2002) e de legislação local resultantes do exercício da competência tributária, contemporâneas à ocorrência do fato jurídico que se pretenda tributar.

Nessa toada, em plena consonância com o entendimento exarado pelo Min. Dias Toffoli no voto abordado acima, destacou a impossibilidade de Convênio deliberar elementos essenciais do imposto, eis que função exclusiva de lei complementar. É ver:

A quadra indica terem os Estados e o Distrito Federal se antecipado, quando não poderiam fazê-lo, incorrendo em duplo vício formal: usurpação de competência da União, à qual cabe editar norma geral nacional sobre o tema, e inadequação do instrumento – convênio.

**A impropriedade revela-se ante a impossibilidade de serem disciplinados, via convênio, elementos essenciais do imposto**, no que reservados, a esse tipo

normativo, âmbito específico, no caso isenções, incentivos e benefícios fiscais – artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal.

Por fim, em conclusão lógica à argumentação desenvolvida em seu voto, deu provimento ao recurso extraordinário, nos seguintes termos:

Conheço do recurso extraordinário e o provejo para, reformando o acórdão atacado, assentar inválida a cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora.  
Eis a tese: “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais.”

Os ministros Luís Roberto Barroso, Edson Fachin, Rosa Weber e Cármen Lúcia acompanharam os votos dos relatores, alinhando-se ao entendimento pela imprescindibilidade de lei complementar específica.

Na sequência, após ter pedido vista dos casos, o Min. Nunes Marques abriu divergência, enfatizando não ser necessária edição de lei complementar para cobrança das diferenças do ICMS.

Em síntese, o Exmo. Ministro afirmou que a EC 87/15, ao estabelecer as balizas relativas ao ICMS, cumpriu a função de norma geral do imposto, possibilitando a cobrança do diferencial de alíquota, tanto na sistemática anterior, quanto na presente. Assim, na análise da sistemática inaugurada pela EC 87/15, sequer haveria de se falar de conflito aparente, pois todos os elementos já estão postos na CF, que não impõe necessária edição de LC.

Para o Min. Nunes Marques, não haveria qualquer transgressão constitucional nas normas analisadas, posto que, sendo do remetente a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, quando destinatário não for contribuinte do imposto, deveria ser observada a legislação interna do Estado.

Compartilhando do mesmo entendimento, se manifestou o Min. Alexandre de Moraes, assentando ser “*absolutamente desnecessária a edição de uma nova lei complementar*”. Isso porque, para ele, a EC 87/15 apenas ampliou a incidência do diferencial de alíquota. É ver trecho do seu voto:

A EC 87/15 não instituiu a cobrança de novo tributo que exigisse uma nova lei complementar, uma nova lei instituidora. Ela apenas estendeu a sistemática constitucional de aplicação do diferencial de alíquota do ICMS.

Na sequência, os Ministros Ricardo Lewandowski e Gilmar Mendes concordaram com a desnecessidade de lei complementar específica para regulamentar a matéria. Respectivamente, assentaram que o convênio se limitaria a disciplinar traços meramente instrumentais do ICMS interestadual não sendo, portanto, inconstitucional; e que a EC 87/15 não criou espécie tributária nova e nem alterou elemento do ICMS que exigisse edição de nova lei complementar geral.

Por fim, o Min. Luiz Fux assentou que a EC 87/2015 não cria novo imposto, mas apenas altera a forma de distribuição dos recursos apurados, de modo que a regulamentação atual da norma seria adequada.

Como é possível concluir a partir do que foi reportado acima, nem mesmo os Ministros do STF chegaram a um consenso unânime acerca da necessidade ou não de lei complementar para disciplinar o tema e validar a cobrança do DIFAL nas operações envolvendo consumidor final não contribuinte do imposto pelos Estados.

Todavia, por maioria (6 votos a 5), foi dado provimento ao RE 1.287.019/DF e a ADI 5.469/DF, assentando a invalidade *"da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora"*, deixando de prevalecer os votos contrários dos ministros Nunes Marques, Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes e Luiz Fux.

Por fim, cumpre abordar, brevemente, a modulação dos efeitos do entendimento reportado alhures.

Isso porque, por nove votos a dois, os Ministros acordaram que as decisões proferidas nos dois casos abordados no presente capítulo só produzirão efeitos a partir de 2022, exercício financeiro seguinte à data do julgamento – não abarcando, contudo, as ações judiciais já em curso sobre o tema.

Isto é, apesar de a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015 ter sido declarada pelo Plenário do STF, elas continuarão em vigência até dezembro de 2021.

Nesse ponto, cabe ressaltar que, no tocante à cláusula nona – que não foi objeto do presente trabalho –, o efeito retroagirá a fevereiro de 2016, quando foi deferida, em medida cautelar na ADI 5464, sua suspensão.

A modulação exposta foi proposta pelo Min. Dias Toffoli e seguiu o mesmo viés político assumido no julgamento das ADIs 4628 e 4713, onde restou reconhecida a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21/2011 e, devido à modulação de efeitos, a legitimidade do ICMS recolhido em seus termos, desde o início da vigência do referido protocolo, até a data da publicação dos julgados.

Ou seja, em ambos os casos, ao arrepio das normas constitucionais, buscou-se preservar a arrecadação dos Estados.

Referida intenção não é subentendida das conclusões exaradas pelos Ministros, mas, sim, foi expressamente apontada pelo Ministro Relator da ADI 5.469/DF, ao sugerir que *“As cláusulas ficariam vigentes até 31 de dezembro de 2021, tempo no qual o Congresso Nacional poderá ratificá-las por meio de lei complementar.”*

Em verdade, o que se conclui do formato de modulação estabelecido é que houve uma busca de harmonizar as duas correntes que se formaram no Tribunal (que representaram o ponto de vista defendido pelos Contribuintes e pelas Fazendas Estaduais), de modo que, apesar de a inconstitucionalidade ter sido reconhecida, o seu efeito foi – e muito – mitigado.

Com isso, resta reproduzir a fala do Ministro Marco Aurélio, no sentido de que:

O Supremo não legisla. O Supremo não pode agora, simplesmente, entender que esteve em *stand-by* a Lei das leis, que é a Constituição Federal, e placitar, em um período, não um diploma legal, mas um convênio, ato administrativo que se mostrou frontalmente contrário à Constituição Federal, no que disciplinou o diferencial do ICMS.

De fato, a modulação abordada segue um preocupante padrão de preservação da arrecadação da Fazenda Pública ao custo de perpetuar ofensa à Lei das leis, que é a Constituição Federal.

Assim, em que pese o Supremo Tribunal Federal tenha apresentado uma solução ao dissídio acerca da necessidade ou não de lei complementar para regulamentar a temática em comento, também é possível que tenha, com a modulação de efeitos, validado a futura edição de atos inconstitucionais que se valerão da passagem do tempo, isso é, do período entre a sua entrada em vigência e o julgamento da matéria pelo STF, para garantir uma arrecadação indevida, em direta afronta à Constituição Federal.

## CONCLUSÃO

Conforme explicitado, o objetivo do presente trabalho era analisar o instituto do diferencial de alíquotas do ICMS nas operações interestaduais a consumidor final não contribuinte do imposto, sob o enfoque de haver exigência ou não de lei complementar para disciplinar o tema.

A partir da leitura da bibliografia selecionada e ao longo da elaboração desse estudo, mostrou-se evidente a ausência de consenso em nosso ordenamento jurídico acerca da matéria.

Isso porque, como devidamente abordado, a arrecadação do ICMS incidente nas operações interestaduais sempre foi objeto de dissenso entre os Estados-Membros e o Distrito Federal. Prova inequívoca disso foi o Protocolo ICMS 21/2011, aprovado no CONFAZ, que permitia a cobrança do imposto pelos Estados destinatários nas compras realizadas de forma não presencial, o que ia contra a previsão constitucional que era vigente na época, por meio do art. 155, §2º, VII, "b" da CF/88, de modo que foi declarado inconstitucional através das ADIs 4628/DF e 4713/DF.

Posteriormente, sobreveio a Emenda Constitucional 87/15 que alterou a sistemática de cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto. O ICMS, então, passou a ser partilhado entre o Estado de origem e o Estado de destino, diferentemente da regra anterior, em que o imposto ficava integralmente para o Estado de origem.

Contudo, em que pese a EC nº 87/2015 tenha trago grandes avanços no que diz respeito ao recolhimento do ICMS entre os entes federados, é inegável que gerou novas discussões acerca do tema. Para direcionar e esclarecer pontos duvidosos entre os contribuintes e as diretrizes do novo regime de recolhimento de ICMS, foi publicado pelo CONFAZ, o Convênio ICMS n.º 93/2015.

Todavia, referido Convênio, ao dispor sobre fato gerador, base de cálculo e contribuinte, passou a ter a sua validade questionada. Enquanto alguns entendiam que ele regulou matéria reservada à lei complementar, consoante previsão expressa dos Art. 146, III, "a" e "d", e o Art. 155, § 2º, XII, "a" e "d", ambos da CF, outros entendiam que não havia inovação no Convênio,

tendo em vista que não inaugurava nova hipótese de incidência do ICMS, de modo que estaria abarcado pelas previsões contidas na LC 87/1996.

Face a essa problemática, ao longo do trabalho foi demonstrado o ponto de vista que defendia o Contribuinte, bem como o defendido pela Fazenda, culminando no que restou decidido, por definitivo, no STF, no julgamento da ADI 5.469/DF e RE 1.287.019/DF.

A partir da ponderação dessas visões, foi possível constatar a inequívoca necessidade de lei complementar para disciplinar os aspectos essenciais do fato gerador, o contribuinte e a base de cálculo do ICMS (art. 155, §2º, XII da Constituição e art. 34, §8º do ADCT), como condição de validade de sua instituição pelas leis estaduais, eis que, *in casu*, não há enquadramento na regra geral dos §§ 3º e 4º do art. 24 da Constituição.

Desse modo, considerando que a Lei Complementar nº 87, de 1996 não faz nenhuma referência ao ICMS devido pela diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações interestaduais que destinem bens a consumidor final, dispondo sobre o DIFAL apenas para as prestações de serviço de transporte interestadual destinado a consumidor final, não resta opção senão concluir pela inconstitucionalidade do Convênio ICMS 93, de 2015 e das leis estaduais que instituíram o ICMS devido pela diferença entre as alíquotas nas operações interestaduais com bens destinados a consumidor final não contribuinte do imposto.

Nesse sentido, em que pese tenha o STF, por maioria, professado o mesmo entendimento exposto no parágrafo anterior, decidiu que a produção de efeitos da referida decisão se dará a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento das ações (janeiro/2022), de modo que, na prática, possibilitou-se que a configuração atual da cobrança siga intacta até o fim do ano.

Face a isso, faz-se importante destacar que já estavam em andamento projetos de lei sobre o assunto, os PLs 576/2010, 325/2016 e 218/2016, todos apensados, que devem, a partir de agora, ser impulsionados, para que tenham efetivo andamento na Câmara dos Deputados.

Enquanto isso não ocorre, seguiremos com a constatação de que a controvérsia acerca do DIFAL nas operações interestaduais a consumidor final não contribuinte do imposto finalmente achou resolução na seara Judicial. Cabe agora, portanto, ao Poder Legislativo, através do

Congresso Nacional, providenciar lei complementar competente para disciplinar a matéria e deixar o debate exposto no presente trabalho limitado aos contextos históricos que serão citados no futuro acerca da temática.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 10.ed. ver., atual e ampl. Rio de Janeiro; São Paulo: Forense, Método, 2016.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed., rev., atual. e amp. Rio de Janeiro: Forense, 2013

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 30 abr. 2021.

\_\_\_\_\_. Confaz. **Protocolo 21**, de 1 de abril de 2011. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. Disponível em:<[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt021\\_11.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt021_11.htm)>. Acesso em: 30 abr. 2021.

\_\_\_\_\_. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 93/2015**. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15)>. Acesso em: 30 abr. 2021.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/cf1988](http://www.planalto.gov.br/cf1988)>. Acesso em: 30 abr. 2021.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 87**, 16 de abril de 2015. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm)>. Acesso em: 30 abr. 2021.

\_\_\_\_\_. Fazenda Nacional. **Convênio nº 66 de 1988**. Dispõe sobre os sujeitos que serão considerados contribuintes do ICMS. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/cv066\\_88](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/cv066_88)>. Acesso em: 30 abr. 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar nº 87 de 1996.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 30 abr. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.628. Recorrente: Confederação Nacional Do Comércio De Bens Serviços e Turismo - CNC. Recorrido: B2W - COMPANHIA GLOBAL DO VAREJO. Relator. Min. Luiz Fux. Brasília, DJ 17 set. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>>. Acesso em: 30 abr. 2021.

BRIGAGÃO, Gustavo. Diferencial de alíquotas de ICMS traz novas controvérsias. Revista Eletrônica Conjur. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-dez-16/consultor-tributario-diferencial-aliquota-icms-traz-novas-controversias>>. Acesso em: 19.04.2020.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 27 ed. rev. São Paulo

\_\_\_\_\_, **ICMS.** 17ª ed. rev. atual. amp. Rio de Janeiro: Malheiros, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 24 ed. São Paulo: Saraiva. 2012.

CHIESA, Clélio. ICMS – Tributação das operações interestaduais – comércio eletrônico e operações com produtos oriundos do exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário.** v. 16. São Paulo: Dialética, 2012,

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Natureza jurídica dos convênios de Estados-Membros: inconstitucionalidade continuada. **Revista de Direito Tributário**, n. 64. São Paulo: Malheiros, 1994.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional.** São Paulo: Saraiva, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Nota de atualização nº 6 aos comentários do art. 52 do CTN.

DERZI, Misabel Machado. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Coordenador: Carlos Valder do Nascimento. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais de ICMS**. 2 ed. São Paulo: Dialética. 1999.

\_\_\_\_\_, **Curso de Direito Tributário**. 35<sup>a</sup> ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2014;

OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. **Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8<sup>a</sup> ed. São Paulo, Saraiva: 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord./Org./Ed.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 10<sup>a</sup> ed. rev., atual. e ampl., São Paulo:Atlas, 2017.